إهداء ٢٠١٦
هيئه الرقابه الاداريه
جمهورية مصر العربية

نظرية الإثبات في المراجعة

تأليف

شوقي رياض ابراهيم

ماجستير في المحاسبة بامتياز — جامعة القاهرة
ماجستير في الحقوق — جامعة القاهرة
ماجستير في الاقتصاد — الجامعة الامريكية بالقاهرة
دبلوم معهد الضرائب — جامعة القاهرة

* * *

تقديم

الاستاذ الدكتور متولى محمد الجمل
أستاذ كرسى المراجعة وعميد كلية التجارة
جامعة القاهرة

دار النهضة العربية
٣٢ شارع عبد الخالق ثروت
١٩٧٠

تقديم

يقوم مراقب الحسابات بإبداء الرأى الفنى عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية فى الدلالة على نتائج الأعمال عن فترة معينة والمركز المالى فى تاريخ معين .

يستخدم المراقب الوسائل والإجراءات المناسبة ويطبق مبـــادىء المحاسبة والمراجعة لتتفق مع مستويات أداء مهنة المراجعة المتعارف عليها .

يعد مستوى الإثبات من مستويات العمل الميدانى فى المراجعة . يجمع المراقب الأدلة السديدة الكافية عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى تكون أساساً سليما معقولا فى إبداء هذا الرأى . لذا أصبحت الحاجة ماسة إلى قيام نظرية الإثبات فى المراجعة .

لذا يسرنى أن أقدم للزملاء المحاسبين والمراجعين سواء الكتاب أو الممتهنين أو العاملين بالمؤسسات والشركات والهيئات والمصالح ، وأبنائى طلبة كليات التجارة هذا الكتاب « نظرية الإثبات فى المراجعة » لأنه يحقق الغرض .

قسم المؤلف الكتاب إلى قسمين : — تناول فى القسم الأول دراسة مبادىء وأدلة الإثبات القضائى بإيجاز وفى أسلوب واضح على ضوء القانون ٢٥ لسنة ١٩٦٨ الخاص بالإثبات فى المواد المدنية والتجارية حتى يسهل على المراقب تطبيقها فى الحياة العملية بكفاية .

أما فى الباب الأول من القسم الثانى ، فقد عالج المؤلف بأسلوب علمى نظام الإثبات فى المراجعة فاستخلص المبادىء العامة الضرورية والكافية

لقيام النظرية . كما درس فى الباب الثانى الحقيقة الواقعيـــة والحقيقة المحاسبية محل الإثبات ، وناقش وسائل الإثبات فى كل من الفقه المحاسبى الأمريكى والعربى ، وخصص الفصل الثالث لتحليل الأدلة بإفاضة — فحدد طبيعة الدليل والقرينة ومجال إستخدامهما ، ودرس الأدلة كمصدر للقوة الإقناعية ، ثم كقوة إقناع بثبوت الحقيقة الواقعية والحقيقةالمحاسبية مقترحاً معيار قطعية الوجود وقطعية الدلالة على الصدق الواقعى والصدق المحاسبى الذى يستند إلى عناصر خارجية يمكن قياسها بثبات . ولم يكتف المؤلف بالدراسة النظرية وإنما أعطى الأمثلة للتطبيقات العملية .

ومن ثم ، فإننى أعتبره جهداً علمياً موفقاً ، ومرجعاً أصيلا يمتاز بعمق الفكر وسلامة العرض وقوة التعبير ، ويفيد منه — بصفة خاصة — المحاسب والمراجع فى تأسيس رأيه على أدلة موضوعية ، حتى يتمكن من المساهمة فى خدمة مجتمعنا الاشتراكى العربى فى نطاق عمله .

ونسأل الله له التوفيق ؟

دكتور

متولى محمد الجمل

عميد كلية التجارة بجامعة القاهرة
استاذ كرسى المراجعة — محاسب قانونى

إهداء

على طريق بهجة الحياة ...

بفضل المرشدين والأساتذة ...

أقدم إجتهادى

لعله يفيد باحثاً أو دارساً ...

والله المستعان

مقدمة

نظرية الاثبات في المراجعة

١ ـ طبيعة المشكلة وأهميتها :

تقوم المراجعة كعلم إجتماعى على القواعد التى تتبع لإعطاء رأى فنى عن صدق القوائم المالية الختامية عن نتيجة الأعمال والمركز المالى ، يستند الرأى إلى أدلة سديدة كافية يجمعها المراجع عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادقات . . يستعين المراجع بخبرته الشخصية ويستنير برأيه الشخصى فى جمع الأدلة والحكم عليها مما جعل الإثبات بعيداً عن الموضوعية مصطبغاً بالذاتية مؤدياً إلى إختلاف النتائج المترتبة على إختلاف الرأى من مراجع لآخر ، الأمر الذى أحس معه المراجعون بالحاجة إلى نظرية للإثبات فى المراجعة .

وقد قام الأستاذ الدكتور موتز بدراسة رائدة فى هذا المجال عام ١٩٦١ ولكنها لم تدخل بعد فى التطبيق العملى وأصدر معهد المحاسبين الأمريكى نشرة رقم ٣٣ عن مستويات وإجراءات المراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية تضمنت بعض إيضاحات لمستوى الإثبات دون أن تقدم معايير موضوعية عامة .

ونظراً لأن للإثبات فى المراجعة طبيعة خاصة ـ تختلف عن طبيعة الإثبات القضائى ـ إذ لا يتم بصدد خصومه ولا يحتاج إلى الإقرار القضائى أو اليمين أو الشهادة المسبوقة باليمين ، فضلا عن شموله إثبات الحقائق المحاسبية وما يتصل بها من مبادىء محاسبية مختلفة وعرض النتائج

النهائية ، لذا فإنه على الرغم من إستخدام المراجع لنظرية الإثبات القضائى فإنها لا تغنى عن قيام نظرية مستقلة للإثبات فى المراجعة .

وقد اشتدت وطأة الحاجة لتلك النظرية لأنها تحقق الفوائد الآتية :

١ — ترشيد الإدارة إلى أدلة الإثبات مسبقاً .

٢ — تمكين المراجع من قياس أدائه موضوعياً ليطمئن إلى سلامته .

٣ — تمكين أصحاب المصالح المختلفة من الحكم على كفاءة المراجع وتحديد مسئوليته .

٤ — تطوير علم المراجعة لابتنائه على نظريات ومبادىء علمية .

لهذا فقد وقع إختيارى على هذه المشكلة لتكون موضوع البحث .

٢ — هدف البحث :

يحاول الباحث وضع نظرية للإثبات فى المراجعة تتناول النواحى الآتية :

١ — المبادىء العامة التى يستند إليها الإثبات .

٢ — القواعد الفنية المنظمة للحقائق محل الإثبات وعبء الإثبات .

٣ — القواعد الفنية المنظمة لوسائل الإثبات .

٤ — القواعد الفنية المنظمة لأدلة وقرائن الإثبات .

٣ — حدود البحث :

لن يتعرض البحث إلى مناقشة النواحى الآتية :

١ — المراقبة الداخلية .

٣ — عمليات المراجعة الموضوعية .

٤ — منهج البحث :

لما كانت قائمة المركز المالى تعبر عن حقوق والتزامات المشروع ويتم إثبات الوقائع المبدئة لها بالأدلة القانونية ، ولما كانت النظرية تقوم أساساً لخدمة مجتمعنا الإشتراكى العربى ، ونظراً لاستخـــدام المراجع نظرية الإثبات القضائى ، لذلك أفردت القسم الأول لنظرية الإثبات فى القانون المدنى فعرضتها بإيجاز مناسب وفى أسلوب سهل ليسترشد بها المراجع ، وخصصت القسم الثانى لنظرية الإثبات فى المراجعة .. إرتكزت بعض نواحيها على المبادىء العامة للإثبات القضائى .

وعلى ذلك تحددت خطة البحث كالآتى :

القسم الأول — نظرية الإثبات فى القانون المدنى المصرى

الباب الأول — مبادىء الإثبات

الباب الثانى — أدلة الإثبات

القسم الثانى — نظرية الإثبات فى المراجعة

الباب الأول — نظام الإثبات ، مذهب حرية الإثبات ومبادىء الإثبات

الباب الثانى — أركان الإثبات

الفصل الأول — محل الإثبات وعبؤه

الفصل الثانى — وسائل الإثبات

الفصل الثالث — أدلة الإثبات

وقد اعتمدت على كل ما كتب فى المحاسبة والمراجعة باللغة العربية والإنجليزية إلى جانب العديد من مؤلفات المنطق وعلم الإجتماع باللغة العربية والإنجليزية .

وأرجو أن أكون قد وفقت إلى جميع الأفكار المتناثرة عن الموضوع ومناقشتها والإسهام بإضافة — ولو يسيرة — لإبراز نظرية الإثبات فى المراجعة فى إطار علمى منتظم يحقق الغاية المرجوة .

ولا يفوتنى أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة الذين عاونونى فى إعداد هذا البحث وبصفة خاصة الأستاذ الدكتور متولى الجمل عميد كلية التجـــارة ، والأستاذ محمد على شحاته رئيس قسم المحاسبة بالكلية والأستاذ الدكتور ثروت أنيس الأسيوطى الأستاذ المساعد بكلية الحقوق ، والأستاذ الدكتور سليمان مرقس الأستاذ السابق بكلية الحقوق ، والأستاذ الدكتور عبد المنعم محمود بكلية التجارة ، الذين لم يضنوا على بما أفاض الله عليهم من علم ومعرفة وبما أكسبتهم الحياة من خبرة وتجربة كان لها كامل الفضل فى إخراجه بهذه الصورة .

والله ولى التوفيق ،،

يناير سنة ١٩٧٠ **المؤلف**

القسم الاول

الاثبات في القانون المصري
(في المواد المدنية والتجارية)

١ — طبيعة وأهداف الاثبات :

الإثبات لغة، هو تأكيد الحق بالبينة . والمقصود بالحق حقيقة أى شيء سواء كان له أثر قانونى ، أم لا ، كالسفر والإقامة ، وأية مسألة علمية أو تاريخية . والبينة ، أى دليل ، وأية حجة . فيصح إذن القول ، أن الإثبات لغة ، أو فى الأصل ، أو على وجه العموم ، هو تأكيد حقيقة أى شيء بأى دليل(١).

أما الإثبات — بمعناه القانونى — فهو إقامة الدليل أمام القضاء ، بالطرق التى حددها القانون ، على وجود واقعة قانونية ، ترتبت آثارها .. لذا سمى أيضاً بالإثبات القضائى .

يشترك المعنيان فى أن كلا منهما ينطوى على تقصى حقيقة أمر ما ، ويختلفان فيما عدا ذلك من وجوه . فالباحث عن الحقيقة العلمية يكون حراً فى بحثه عنها ، بينما القاضى يتقيد بعناصر الإقناع التى تقدم له فى القضية المعروضة ، ويمتنع عليه — بحسب الأصل — المساهمة فى جمع الأدلة فى القضية . والحقيقة العلمية تبقى محل بحث واستقصاء ، أما الحقيقة القضائية فتعتبر صحيحة ، بصفة نهائية(٢) .

(١) الاستاذ أحمد نشأت رسالة الاثبات في التعهدات طبعة سنة ١٩٥٥ ص ١ .

(٢) الدكتور عبد المنعم فرج الصدة الاثبات في المواد المدنية طبعة ١٩٥٤ ص ١ .

٢ — أهمية الاثبات :

ينظم القانون فى المجتمعات المتمدينة حقوق الأفراد وواجباتهم — وينشىءالسلطة القضائية للفصل فيما يقع بينهم من خصومات بسبب إعتداء بعضهم على حقوق البعض . فإذا رفع المتخاصمون النزاع للقاضى للفصل فيه وأيد كل منهم حقه بالدليل أو البينة لإقناع القاضى ، قام يفحص أدلتهم ورجح جانباً على آخر ثم قضى بالحق لمن بيده الدليل القوى . لذلك يعد الإثبات الأداة الضرورية التى يعتمد عليها القاضى فى التحقق من الوقائع القانونية ، والوسيلة العملية التى يحرص عليها الأفراد لصيانة حقوقهم الناشئة عن تلك الوقائع . لذا يقتضى كل نظام قانونى وتنظيم قضائى وجود نظام للإثبات . وقد نزلت جميع الشرائع على حكم هذه الضرورة ونظمت مسائل الإثبات .

والدليل ، وإن لم يكن جزءاً من الحق ، إلا أن أهميته تبرز فى كونه يجعل للحق قيمة ، فيستطيع صاحبه أن يتمتع بالمركز القانونى الذى يدعيه ، ويفرض إحترام هذا المركز على الآخرين . لذلك كان الإثبات من أهم موضوعات القانون المدنى ، فأفرد المشرع المصرى الباب السادس من الكتاب الأول من التقنين المدنى (المواد ٣٨٩ — ٤١٧) لقواعد الإثبات الموضوعية التى تسرى على جميع الوقائع القانونية المبدئة مالية كانت هذه الحقوق أو عينية أو معنوية . كما ضمن تقنين المرافعات الصادر بالقانون ٧٧ لسنة ١٩٤٩ القواعد الإجرائية للإثبات .

وقد تأكدت للمشرع — أخيراً — الأهمية الخاصة لقواعد الإثبات ، فى ظل المجتمع الاشتراكى الذى لا يكتفى بتقرير الحقوق بل يحرص على توكيد تمتع أصحابها بثمراتها ، فأصدر القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٨ بإصدار قانون الإثبات فى المواد المدنية والتجارية ، ونص فى مادته الأولى على

إلغاء الباب السادس من الكتاب الأول من القانون المدنى ، والباب السابع من الكتاب الأول من قانون المرافعات المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٤٩ ، ويستعاض عن النصوص الملغاة بنصوص القانون المرافق(١) .

وقد جمع هذا القانون قواعد الإثبات الموضوعية وأحكامه الإجرائية، كما عمل على تيسير إجراءات الإثبات ، وتحقيق مزيد من إيجابية القاضى وفاعليته بتزويده بمزيد من حرية الحركة فى هذه المرحلة الهامة من مراحل الدعوى حتى لا يترك كشف الحقيقة رهيناً بمباوزة الخصوم وحدهم ، والحرص على إستقرار الحقوق وسد باب الحيلة أمام طلاب الكيد أو هواة المطل ، وفى سبيل تحقيق هذه الأهداف استحدث القانون عدة أحكام وأدخل عدة تعديلات على النصوص القائمة(٢).

هذا ولم يدخل القانون على قواعد الإثبات الموضوعية المقررة فى القانون المدنى الجديد إلا أموراً قليلة تفصيلية(٣) وستكون قواعد هذا القانون وما ترتكز عليها من مبادىء محل دراستنا فى هذا القسم . نخصص الباب الأول لدراسة المبادىء الرئيسية التى تقوم عليها قواعد الإثبات ، ويختص الباب الثانى بدراسة طرق الإثبات (أدلة الاثبات) وبعض الاجراءات المتصلة بها إتصالا وثيقاً .

---

(١) المذكرة الايضاحية للقانون ٢٥ لسنة ١٩٦٨ ، وقد نشر في الجريدة الرسمية في ١٩٦٨/٥/٣٠ ونفذ اعتباراً من ١٩٦٨\١١/١ (بعد ستة أشهر من تاريخ نشره) .

(٢) المذكرة الايضاحية لمشروع قانون الاثبات .

(٣) تقرير لجنة الشئون التشريعية عن مشروع قانون باصدار قانون الاثبات في المواد المدنيه والتجارية — ملحق لضبطة الجلسة الرابعة والعشرين (٩ أبريل ١٩٦٨) ص ١٠٨ وما بعدها .

الباب الأول

المبادىء الرئيسية التى تقوم عليها قواعد الاثبات

لم يستحدث المشرع فى القانون ٢٥ لسنة ١٩٦٨ تعديلا جوهرياً فى القواعد الموضوعية يؤثر فى المبادىء القائمة ، كما أنه بإدخاله التيسير على إجراءات الاثبات وتحقيق مزيد من إيجابية القاضى وفاعليته — لم يقصد الخروج على مبدأ حياد القاضى كما سيتضح فيما بعد . وعلى ذلك تكون المبادىء الرئيسية التى تقوم عليها قواعد الاثبات كما يلى :

أولا : نظام قانونى (Système légal) أى تنظمه قواعد يقررها القانون(١) .

ثانياً : يكون القاضى فى هذا النظام محايداً ، وهذا هو مبدأ حياد القاضى (Neutralité du Juge)

ثالثاً : الدور الايجابى للخصوم ، وهذا هو حق الخصم فى الاثبات (Droit à la preuve) .

رابعاً : محل الاثبات .

خامساً : عبء الاثبات .

ونستعرض فى إيجاز هذه المبادىء تباعاً .

---

(١) الوسيط في شرح القانون المدنى الجديد — الدكتور عبد الرزاق السنهورى — الجزء الثانى سنة ١٩٥٦ ص ٢٦ .

— أولا —

مبدأ النظام القانونى

يتقيد القاضى بالطرق التى حددها القانون لاقامة الدليل ،مما يترتب عليه عدم إتفاق الحقيقة القضائية مع الحقيقة الواقعية ، بل كثيراً ما تتسع مسافة الخلاف بين الحقيقتين بما يؤدى إلى إعتبار الحقيقة القضائية إصطلاحاً فنياً بعيداً كل البعد عن الحقية الواقعية ، وقد يعلم القاضى الحقيقة الواقعية، وهو ممنوع من أن يقضى بعلمه الشخصى ، ولكن ينعدم الطريق أمامه لاثباتها ، فلايجد بداً من إهدارها ، والأخذ بسبل القانون ، بما يباعد بين حكمه والواقع .

لذلك يتردد الشارع عند وضعه القواعد القانونية للإثبات بين إعتبارين — أحدهما إعتبار العدالة ، يملى عليه السعى وراء تحقيق الحقيقة الواقعية بكافة الطرق وشتى السبل ، حتى تأتى الحقيقة القضائية إنعكاساً لها . والثانى — إعتبار إستقرار التعامل ، يدفعه إلى تقييد القاضى فى الأدلة ويحدد له قيمة كل طريق حتى يأمن جوره ، ويحد من تحكمه ، ويقضى على تباين القضاة فى الحكم فى القضية الواحدة و القضايا المتماثلة ، فيسود الاستقرار الواجب للتعامل .

وقد أدت الموازنة بين الاعتبارين إلى وجود ثلاثة مذاهب للإثبات :

(ا) مذهب يميل إلى تحقيق العدالة ، ولو على حساب إستقرار التعامل ، وهذا هو المذهب الحر (Système Libre) .

(ب) مذهب يتمسك باستقرار التعامل ، ووضع حد للمنازعات ، ولو على حساب العدالة ، ووسيلته أن يقيد القانون الاثبات أشد التقييد . وهذاهو المذهب المقيدأو القانونى (Système Légal) .

(ج) مذهب وسط يأخذ محاسن المذهبين ، ويتلافى — بقـــدر المستطاع — مساوىء كل منهما . وهذا هو المذهب المختلط (Système Mixte)

(أ) المذهب الحر (المطلق) :

يقف فيه القانون من طرق الاثبات موقفاً سلبياً ويطلق يد القاضي فى الاستعانة بكافة الوسائل لتحرى الحقيقة ، فيجيز القانون للقـاضى إستدراج الخصوم ، كما يجيز سؤال غيرهم ممن يعهد فيهم الصدق والأمانة ، لاستخلاص عقيدته كما كونها بعلمه الشخصى ، أو بما اعتمد عليه من ثقة فى الآخرين .

يمتاز هذا المذهب ، بأن يجعل الحقيقة القضائية مطـابقة إلى درجة كبيرة ، للحقيقة الواقعية ، ويساعد على تحقيق العدالة .

ويعيب هذا المذهب خطورة سلطة القاضى المطلقة على المتقـاضين ، وعدم توفر الثقة والاستقرار نتيجة عدم إطمئنان المتقاضين إلى القدرة على إقناع القضاة مسبقاً ، واختلاف التقدير من قاضى إلى آخر .

ويأخذ بهذا المذهب القانون الألمانى والقانون السويسرى والقانون الانجليزى والقانون الأمريكى إلى حد كبير(٢) .

وتأخذ جميع القوانين — فى المواد الجنائية — بهذا المذهب ، لأن طبيعة هذه المواد تأبى تحديد طرق معينة للإثبات .

(ب) المذهب القانونى (المقيد) :

يحدد القانون فيه طرق الاثبات تحديداً دقيقاً لإثبات المصادر المختلفة

---

(١) المرجع السابق .

(٢) المرجع السابق .

للروابط القانونية ، ويحدد أيضاً قيمة كل طريق ، ويتقيد بكل ذلك الخصوم والقاضى وقد رأت أكثر الشرائع القديمة فى مرحلة تالية من مراحل تطورها الأخذ به ، لتفادى نتائج سلطان القاضى ، فألزمته الحياد وحرمت عليه القضاء بعلمه ، وقضت بأن يرتبط بما يظهر من إجراءات الدعوى وبما يقدمه الخصوم من أدلة تتم مناقشتها .

وظاهر أن دور القاضى فى هذا المذهب سلبى ، لذلك كانت مزيته، عكس عيوب المذهب السابق ، فهو يحقق الاستقرار فى التحليل . أما عيوبه فتنحصر فى إبتعاد الحقيقة القضائية عن الواقع وجعل وظيفة القاضى آلية(١) .

(ج) المذهب المختلط :

عالجت أكثر الشرائع الحديثة عيوب مذهب الاثبات المقيد ، بأن أدخلت بعض مزايا مذهب الاثبات الحر ، فخولت القاضى قدراً من السلطة فى تسيير الدعوى وتقدير الأدلة ، يتفاوت كثرة وقلة حسب المواد ويختلف من تشريع لآخر(٢) .

وقد أبقت هذه الشرائع على مبدأ الحياد ومبدأ حصر الأدلة وترتيبها ولكن خففت من مضارهما بأن خولت القاضى سلطة واسعة فى تقدير ما يعرض عليه من الأدلة التى عينها القانون ، فأطلقت سلطته فى تقدير الشهادة ، وحريته فى تكوين إعتقاده منها ، وفى تغليب رواية القلة على الكثرة . وكذلك الحال بالنسبة للقرائن القضائية فإنه يتمتع بشأنها بسلطة

---

(١) الدكتور سليمان مرقس — شرح القانون المدنى طبعة سنة ١٩٦٤ ص ٨٧٩ — ٨٨٠ .

(٢) المرجع السابق .

تقدير مطلقة . على أنها من ناحية أخرى جعلت لبعض الأدلة حجية ملزمة للخصوم والقاضى ، كالكتابة إذا لم ينكرها من يحتج بها عليه أو يطعن عليها بالتزوير ، وكاليمين يعد دليلاً حاسماً لمن حلفها فيقضى له بالحق ، ودليلا على من نكل عنها ، لا يجوز للقاضى أن يعدل عنه إلى غيره مهما كان وجه الحق ظاهراً فى غيره .

يمتاز هذا المذهب بأن تتراوح أحكامه ، بين إطلاق الاثبات وتقييده ، وهو أقرب الى الاطلاق فى المسائل التجارية لما تتطلبه التجارة من سرعة فى التعامل — ولكنه أقرب ما يكون إلى التقييد فى المسائل المدنية . ومعنى ذلك أن الأصل فى المسائل التجارية هو حرية الاثبات ، أما فى المسائل المدنية فالأصل هو تقييد الاثبات .

وقد أخذ القانون المدنى بهذا المذهب مقتفياً أثر الشرائع اللاتينية كالقانون الفرنسى والإيطالى والبلجيكى . كما أخذ القانون الجديد للإثبات به أيضاً وإن كان قد منح القاضى مزيداً من الإيجابية والفاعلية فى بعض المسائل لهدف كشف الحقيقة .

وثمة ملاحظتان تردان على هذا المذهب(١) .

الأولى : أن الحقيقة القضائية لا تطابق فيه الحقيقة الواقعية وبالتالى فإن الأدلة لا تكون قاطعة عليها ، وإنما تقنع بحجية ظنية ، وتبقى الحقيقة القضائيـــة مجرد إحتمال راجح (Idée de probabilité) .

الثانية : أن النظم القانونية المعمول بها تجد مجـالا تتحرك فيه بين حدى الإطلاق والتقييد بما يحقق أما العدالة وأما الاستقرار فى المعاملات وقد تنجح فى تحقيق التوازن بين الاعتبارين .

---

(١) الدكتور عبد الرزاق السنهورى — المرجع السابق ص ٣٠ .

— ثانيــا —

مبدأ حياد القاضى

أسلفنا أن موقف القاضى يتصل بالمذاهب الثلاثة المتقدمة ، فيكون إيجابياً فى المذهب الحر ، وسلبياً فى المذهب المقيـــد ، وأما فى المذهب المختلط فينبغى أن يكون موقفه وسطاً بين التقييد والإطلاق فيباح له شيء من الحرية فى تحريك الدعوى ، وتوجيه الخصوم ، واستكمال الأدلة الناقصة ، وفى إستيضاح ما غمض من الوقائع . ولا يتعـارض ذلك مع تقييده بأدلة معينة وتحديد قيمة كل دليل ، فالمقصود أن تكون له سلطة وزن وتقدير كل دليل فى حدود قيمته القانونية ، حتى يستبين الحقيقة كاملة .

وللخصم أن يثبت دعواه أو ينفى دعوى خصمه بالكيفية التى يراها ، بشرط أن يأخذ عن القانون أخذاً صحيحاً كل ما إتصل بأحوال سلوك طرق الإثبات المختلفة والمحكمة بعد ، غير ملزمة بتوجيه المدعى أو تكليفه إثبات دعواه(١) .

وبعبارة أخرى ، يقف القـاضى المدنى من الدعوى المدنية موقفاً حيادياً ، ولكن ليس معنى هذا أنه يقف موقفاً سلبياً ، فهو فى إطـار الوقائع التى يدلى بها الخصوم ، مكلف بحكم القانون باستخلاص الصحيح منها بعد أن يأخذ قواعد الإثبات عن القانون أخذاً صحيحاً . وكون القاضى ملزماً باستخلاص الوقائع الصحيحة فى الدعوى ، يوجب

---

(١) نقض ١٦ اكتوبر ١٩٦١ السنة ١٢ ص ٧٩٧ — كما ورد بكتاب المستحدث فى قانون المرافعات الجديد وقانون الاثبات للدكتور احمد أبوالوفا — طبعة أولى ص ٢٩١ .

أن يكون له من تلقاء نفسه أن يحكم باتخاذ ما يراه من إجراءات الإثبات (فى حدود المقبول منها قانوناً)(١) .

وقد زاد المشرع من إيجابية القاضى حتى تكون له الهيمنة على الدعوى والوصول إلى الحقيقة فيها غير مقيد بمسلك الخصوم فأجاز للمحكمة أن تأمر من تلقاء نفسها بإدخال أنواع من الأشخاص فى الدعوى لكفالة إحقاق الحق وتفادى التواطؤ أو الغش أو التقصير من جانب الخصوم (مادة ١١٨ جديد ، ١٤٤ قديم) . كذلك أضيفت فقرة جديدة إلى المادة ٧٠ من المشروع المقابلة للمادة ١٩٠ من قانون المرافعات المذكور تقضى :

« للمحكمة ، فى جميع الأحوال ، كلما أمرت بالإثبات بشهادة الشهود ، أن تستدعى للشهادة من ترى لزوماً لسماع شهادته إظهاراً للحقيقة»(٢).

وتعتبر هذه الفقرة تأكيداً لفاعلية سلطة القاضى الإيجابية ، بما لا يتجاوز حدود مفهوم موقفه الحيادى ، ذلك أن شهادة الشهود تكون موضع مناقشة وتفنيد الخصوم ووسيلة لإظهار الحقيقة دون تقيد بمسالك الخصوم .

---

(١) المرجع السابق ص ٢٩١ .
(٢) تقرير اللجنة التشريعية المشار اليه سابقا .

— ثالثــا —

مبدأ دور الخصم الايجابى

(الحق في الاثبات)

يعتبر حق الخصم فى مناقشة الأدلة التى يقدمها خصمه ، الأســاس الأول الذى يقوم عليه حكم القضاء ، مهما كان نطاق الحرية الممنوحة للقاضى فى الإثبات . ذلك أنه ينبغى أن تتاح للخصم فرصة تقديم الأدلة والرد على أدلة الخصم الآخر وقبولها أو تفنيدها . كما ينبغى أن يستند الحكم إلى ما قدمه الخصوم فى الدعوى من أدلة فى حضورهم ، أو بعد أن تعطى لهم فرصة مناقشتها ، حتى تنعقد الخصومة صحيحة دون تجهيل ، وتتكافأ فرص الخصوم فى الدعوى . ومن ثم كان للخصم حق طلب التأجيل للإطلاع على المستندات المقدمة من خصمه والرد عليها (م ٩٧ مرافعات جديد) .

ويترتب على حق الخصوم فى مناقشة الأدلة التى تقدم فى الدعوى أنه لا يجوز للقاضى أن يقضى بعلمه . حيث أنه مقتضى حق الخصم فى مناقشة معلومات القاضى أن ينزل إلى مستوى الخصوم وهو ما لا يجوز . على أن هذا لا يمنع القاضى من الاستعانة فى قضائه بما هو معروف بين النـاس ، حيث أن هذا العلم لا يكون مقصوراً عليه ، ولا يتعارض مع مبدأ حياده ، لشيوع ذلك العلم بين النـــاس وافتراض معرفة الخصوم به .

وينظم هذا المبدأ أربعة قواعد عامة هى :

١ — حق الخصم فى إثبات ما يدعيه .

٢ — حق الخصم الآخر فى إثبات العكس .

٣ — لا يجوز لأى خصم أن يصنع دليلا لنفسه من فعله .

٤ — لا يجوز إجبار الخصم على تقديم دليل ضد مصلحته(١) .

وسنقوم بإيضاح المقصود من كل فيما يلى :

١ — حق الخصم في اثبات ما يدعيه :

يكون للخصم حق إثبات صحة دعواه بالدليل الذى حدده القانون ، وعلى القاضى تمكينه من تقديم ما تحت يده من دليل على الواقعة القانونية المبدئة للحق المدعى به ، فإذا لم تعط له الفرصة كاملة ، كان هذا إخلالا بحق المدعى وسبباً للطعن بالنقض على الحكم . على أن هذا الحق مقيد بالقيود الثلاثة التالية :

(ا) أن يقيد الخصم فى الإثبات بالدليل الذى حدده القانون .

(ب) أن تتوافر فى الواقعة محل الإثبات الشروط التى تطلبتها نص المادة الثانية من القانون الجديد .

(ج) أن يتقيد بسلطة القاضى التقديرية فى الأحوال التى نص عليها القانون ، بصدد تقدير قيمة الأدلة المقدمة فى الدعوى وتكوين إقتناعه بها . فيجب أن يتقيد بالسلطة التقديرية التى أعطاها المشرع للمحكمة فى تقدير ما يترتب على الكشط والمحو والتحشير وغير ذلك من العيوب المادية فى المحرر من إسقاط قيمته فى الإثبات أو إنقاصها (م ٢٨) .

ويقابل حق الخصم المدعى واجب يلقى على عاتق الخصم الآخر ، بل

---

(١) الدكتور عبد الرزاق السنهوري المرجع السابق .

على عاتق الغير ، يتمثل فى ألا يعطل هـذا الحق بعنت أو بسوء نية ، ويتسع نطاق هذا الواجب ليشمل إلزامه بتقديم مستندات مثبتة لادعاء الخصم الآخر تكون فى حوزته طبقاً للأوضاع والشروط التى نص عليها القانون (المواد ٢٠ — ٢٤) من القانون الجديد — إلزام الخصم بتقديم ورقة تحت يده ، وإجراءات هذا الطلب والحكم فيه — كما استحدث المشرع نص المادة ٢٧ : كل من حاز أو أحرز شيئاً يلتزم بعرضه على من يدعى حقاً متعلقاً به .. بالشروط والأوضاع المنصوص عليها فى هـذه المـادة) .

٢ — حق الخصم الاخر في اثبات العكس :

يكون للخصم الآخر الحق فى نقض كل دليل يتقـــدم به الخصم وفى إثبات عكس ما يدعيه وقد نصت المادة ٦٩ إثبات على أن الإذن لأحد الخصوم بإثبات واقعة بشهادة الشهود يقتضى دائماً أن يكون للخصم الآخر الحق فى نفيها بهذا الطريق — وهذا تطبيق لذلك الحق . وإذا كان الدليل المقدم قرينة قضائية ، فللخصم الآخر أن يدحض هـذه القرينة بأخرى مثلها أو بأى طريق آخر . وحتى بالنسبة للإقرار واليمين ، فإنه يتصور أن يتمسك الخصم ببطلان الإقرار لعدم الأهلية أو الغلط أو غير ذلك من العيوب — كما يجوز للخصم الآخر أن يرد على خصمه اليمين الحاسمة (م ١١٤ إثبات) .

٣ — لا يجوز لأى خصم أن يصنع لنفسه دليلا من فعله :

الأصل أن يكون الدليل الذى يحتج به على الخصم الآخر صـادراً منه . وتطبيقاً لذلك فإن الكتابة التى يحتج بها على الخصم الآخر يجب أن تكون بإمضائه أو بختمه ، على أنه إذا لم تكن موقعة واقتصرت على أن

كانت بخطه جاز إعتبارها دليلا ناقصاً (مبدأ ثبوت بالكتابة م ٦٢ إثبات) .

وتطبيقاً لذلك لا يجوز أيضاً للشخص أن يستند إلى مجرد أقواله وادعائه لإثبات حقه ، لأن حقه لا يرتب إلزام الخصم الآخر ، فإذا اعترف ذلك الخصم أو أقر بالحق فقد أعفى المدعى من الإثبات ، وإذا أنكر وجب على المدعى تقديم ما يدل على إنشغال ذمة الخصم الآخر بالحق ، ولا يدحض هذا الإنكار سوى محرر صادر منه إذا جاوزت قيمة المدعى به عشرين جنيها أو كان غير مقدر القيمة .

ولكن يرد على هذا المبدأ إستثناءات قليلة لمبررات قدرها المشرع فتعد دفاتر التاجر — كما سنرى — حجة له فى حدود معينة — كما تعتبر صورة الورقة التى قدمها الخصم صحيحة مطابقة لأصلها — إذا امتنع الخصم الآخر عن تقديم ورقه يلزمه القانون بتقديمها (مادة ٢٤ إثبات جديد) .

٤ — لا يجوز اجبار الخصم على تقديم دليل ضد مصلحته :

الأصل أن يتقدم كل خصم بأدلته فأذا لم يتم ، حدد القانون من يقع عليه عبء الإثبات ، ومن ثم كان المبدأ أنه لا يجوز للخصم أن يجبر خصمه الآخر على تقديم دليل ضد مصلحته . إذ من حق كل خصم أن يحتفظ بأوراقه الخاصة ، وليس لخصمه أن يلزمه بتقديم مستند يملكه ولا يرغب فى تقديمه . وقد قضت بذلك محكمة النقض فى ظل القانون الملغى(١) .

---

(١) الدكتور عبد الرزاق السنهوري المرجع السابق ص ٤١ هامش — قضت محكمة النقض بأنه (لا يجبر خصم على أن يقدم دليلا يري أنه ليس في مصلحته ، فان من حق كل خصم أن يحتفظ بأوراقه الخاصة به ، وليس لخصمه أن يلزمه بتقديم مستند يملكه ولا يريد تقديمه) نقض مدنى ١١ أبريل سنة ١٩٤٠ مجموعة عمر ٣ رقم ٥٠ ص ١٦٠) .

على أننا نرى أن هذا المبدأ أصبح إستثناء لمبدأ عكسى هو إلزام الخصم أو الغير بعرض الشيء الذى يحوزه أو يحرزه على من يدعى حقاً متعلقاً به متى كان فحص الشيء ضرورياً للبت فى الحق المدعى به من حيث وجوده ومداه . فإذا كان الأمر متعلقاً بسندات أو أوراق أخرى ، فللقاضى أن يأمر بعرضها على ذى الشأن وبتقديمها عند الحاجة إلى القضاء ، ولو كان ذلك لمصلحة شخص لا يريد إلا أن يستند إليها فى إثبات حق له . على أنه يجوز للقاضى أن يرفض إصدار الأمر بعرض الشيء إذا كان لمن أحرزه مصلحة مشروعة فى الامتناع عن عرضه (مادة ٢٧ إثبات) .

وهذا النص الذى استحدثه المشرع يتيح العمل على حسم المنازعات ويبتعد بالمنازعة أمام القضاء عن مجال المبارزة واللدد . ويقتضى ترتيب الإلتزام الذى قرره النص إجتماع شروط ثلاثة :

١ — أن يدعى شخص بحق شخصى أو عينى متعلق بشيء .

٢ — أن يكون الشيء فى يد شخص آخر سواء أكان خصما أم لا ، على سبيل الحيازة أو الإحراز .

٣ — أن يكون فحص هذا الشيء ضرورياً للبت فى الحق المدعى به من حيث وجوده ومداه ويرجع تقدير هذه الضرورة للقاضى .

وباجتماع هذه الشروط يجوز للقاضى أن يصدر أمراً بالعرض ، إلا أن يتمسك المدين بمصلحة مشروعة أو سبب قوى للإمتناع كالحرص على حرمة سر عائلى مثلا .

ويستفاد مما تقدم إن أصبحت القاعدة جواز إلزام الخصم بتقديم دليل ضد مصلحته ، وإن إقتضى الأمر تنظيم هذا الإجبار فأخضعه

المشرع لسلطة المحكمة التقديرية فى التقديم وفى الموافقة وإقرار الإمتناع تحقيقاً لمصلحة مشروعة أو سبب قوى يخضع لتقديرها .

يؤيدنا فيما ذهبنا إليه أن هذا النص المستحدث قد أوجده المشرع إلى جانب النص القائم فى القانون الملغى مادة ٢٥٣ مرافعات والذى أصبح ٢٠ فى القانون الجديد ، نظراً لأن النص الأخير يتطلب لتطبيقه شروطاً كثيرة ويقتصر على إلزام الخصم فقط بتقديم المحررات الموجودة تحت يده ، وإنما أجاز نص المادة ٢٧ الجديد للمحكمة سلطات واسعة فى هذا الصدد لحسم المنازعات . وقد علقت اللجنة التشريعية بالقول بأن « إجتهدت المذكرة الإيضاحية للمشروع فى ضبط هذا النص ما وسعها ذلك ولكنه بطبعه مما يستعلى على الانضباط ، وفائدته مرهونة بالاعتدال فى تطبيقه عملا وإلا فإنه قد يؤدى إلى خلاف المقصود من وضعه » — كما نرى أن المشرع قد وفق فعلا فى إيجاد مثل هذا النص ، ذلك أن العدالة وإظهار الحقيقة يجب أن يكون لها القدح المعلى فى المجتمع لارتباطها بوجوده ولا تنحنى لحقوق الأفراد متى تعسفوا فى إستعمالها .

— رابعـا —

محل الاثبــات

إن محل الإثبات هو الواقعة التى يرتب عليها القانون الأثر الذى يدعيه شخص معين . يبين من ذلك أن من يضطلع بإقامة الدليل على نشوء حق له أو أثر قانونى يتعين عليه أن يثبت الواقعة التى تنشىء هـــذا الحق ، والحكم القانونى الذى يرتب هذا الأثر . غير أن القوانين الحديثة تفترض ثبوت القواعد القانونية وعلم القاضى بها — إلا فى أحوال نادرة — ويقتصر دور من يقوم بالإثبات على إقامة الدليل على الواقعة القانونيـة التى تعتبر المصدر الذى ينشىء هذا الحق أو الأثر القانونى .

تكون الواقعة القانونية — بمعناها الواسع — أى : عمـلا قانونياً أو عملا عادياً هى محل الإثبات فقط التى يكلف الخصم بإثباتها . وقد تكون واقعة مادية إختيارية يرتب القانون عليها أثراً كالإستيلاء والحيازة . ويكون هذا الأثر مقصوداً . وقد لا يقصد ترتيب الأثر كالعمل غير المشروع . وقد تكون الواقعة طبيعية يرتب عليها القانون أثراً كالميـلاد والوفاة .

ولا يكلف المدعى بإثبات القاعدة القانونية كما أسلفنا . لأن الأصل أن القاضى يعلم بها فرضاً ، وعليه أن يستخلص الحق من مصدره بعـد أن يقوم الخصم بإثباته . أى يطبق القانون على ما ثبت أمامه من الوقائع . ويخضع فى ذلك لرقابة محكمة النقض . ويلحق تفسير القانون بتطبيقه — فيقع عبؤه على القاضى ، يجهـد نفسه فى تفسير ما غمض من النصوص مستهدياً فى ذلك بحكمة التشريع والمبادىء القانونية لمحكمة النقض وآراء وأقوال الفقهـاء . وإذا اجتهد الخصم فى إقناع القاضى فلن يكون

ما يقدمه من تفسير مقصوداً به إلا أن يأتى الحكم لمصلحته مؤسساً على ما يقتنع به القاضى .

على أن القانون قد يصبح مسألة موضوعية يتعين على الخصم إثباتها كما فى مسألة العادة الاتفاقية لأنها تعتبر شرطاً من شروط العقد لا يفترض علم القاضى بها ، لذلك يلزم أن يثبتها الخصوم حتى يستطيع أن يستفيد من حكمها ، وتعتبر واقعة مادية ، يجوز إثباتها بكافة طرق الإثبات .

أما مسألة القانون الأجنبى ، إذا كان محلا للتطبيق بمقتضى قاعدة من قواعد الإسناد ، فى القانون المصرى ، فأرى — مع أستاذنا الدكتور السنهورى ، أنها مسألة قانونية وليست مسألة واقع ، ويلزم علم القاضى بها ، ولا يكلف الخصم بإثباته . ذلك أن مقتضى الإحالة أن يصبح هذا القانون الأجنبى جزءاً من القانون الوطنى ، على القاضى أن يبحث عنه من تلقاء نفسه لتطبيقه وإصدار حكمه فى النزاع(١).

الشروط الواجب توافرها في محل الاثبات :

يملك الخصم — بحسب الأصل — إختيار الوقائع التى يستند إليها لإثبات دعواه ، إلا أنه ترد على هذا الأصل قيود بعضها مستمد من طبيعة الأشياء والبعض الآخر يفرضه المشرع حرصاً على حسن سير العمل بالمحاكم أو تحقيقاً لمصلحة عليا تتعلق بالنظام العام أو حسن الآداب . وقد نصت المادة ٢ من قانون الإثبات أنه :

« يجب أن تكون الوقائع المراد إثباتها متعلقة بالدعوى منتجة فيها وجائزاً قبولها » .

---

(١) الدكتور عبد الرزاق السنهوري — المرجع السابق ص ٥٥ .

وقد نقل المشرع هذه المادة كما هى من قانون المرافعـــات المدنى (م ١٥٦) وتقسم الشروط إلى طائفتين :

الأولى بديهية : أى واضحة بذاتها وهى أن تكون الوقائع غير مستحيلة ، محددة ، غير معترف بها . فالواقعة المستحيلة لا يصح عقلا طلب إثباتها . وقد ترجع هذه الاستحالة إلى التصديق أو الإثبات . والمثل على الأولى كمن يدعى أنه لم يكذب قط أو أنه يؤدى فريضة الصلاة طيلة حياته . فهاتان الواقعتان السلبية والإيجابية متصورتان يمكن تصديقهما ويستحيل إثباتهما فلا يجوز قبولها فى الإثبات(١) . أما الواقعة السلبية المحددة فإنه يمكن إثباتها عن طريق الإثبات أمر وجودى مناف لها ، كالطبيب إذا أراد إثبات عدم تقصيره فى العلاج أمكنه ذلك بإقامة الدليل على أنه قام بكل ما يفرضه عليه واجب العلاج . وإذا أراد الممثل نفى إخلاله بالالتزام بعدم التمثيل إستطاع ذلك من طريق إثبات وجوده وقت الحفلة المعينة فى مكان آخر(٢).

أما كون الواقعة محددة فشرط بدهى أيضاً ، نظراً لأن الواقعة غير المحددة تحديداً كافياً لا يستطاع إثباتها ، فإذا كانت الواقعة عقداً فيجب لإثباته تحديد ماهيته أولا ، وبذلك تتلاقى الاستحالة مع عدم التحديد .

أما كون الواقعة غير معترف بها ، فلأن الواقعة المعترف بها تعتبر ثابتة بإقرار الخصم ، والإقرار إعفاء من الإثبات ، لكن يبقى الشرط قائماً ، لأن الإقرار حجة قاصرة على المقر ، أما بالنسبة للغير فيجوز لمدعى الواقعة إقامة الدليل على ثبوتها .

---

(١) المرجع السابق .

(٢) الدكتور سليمان مرقس أصول الاثبات المدنية طبعة ١٩٥٢ فقرة ١٣ .

أما طائفة الشروط الأساسية فهى التى وردت فى نص المادة الثانية :

١ — أن تكون الواقعة المراد إثباتها متعلقة بالحق المطالب به .

٢ — أن تكون منتجة فى الإثبات .

٣ — أن تكون جائزة الإثبات قانوناً .

١ — الواقعة : متعلقة بالحق المطالب به :

المقصود أن يكون الأمر المراد إثباته ذا صلة قوية بموضوع الدعوى ، ولا يكفى أن تكون له صلة بعيدة ، كما تستبعد الوقائع التى لا أثر لها على موضوع الدعوى فلا يسمح بإثباتها — كواقعة وضع اليد مدة أقل من المدة المقررة التى يرتب القانون عليها أثراً . ويلزم من ذلك أن تكون الواقعة مرتبطة بمصدر الحق ومؤثرة فيه . وتظهر أهمية هـــذا الشرط عندما يلجأ المدعى إلى إثبات واقعة أخرى تسمح باعتبار الواقعة المدعاة ثابتة (إثبات غير مباشر) . ذلك أن إثبات الواقعة البديلة من شأنه أن يجعل الواقعة الأصلية قريبة الاحتمال .

ويعتبر توافر هذا الشرط مسألة موضوعية ، لا يخضع القاضى فى شأنها لرقابة محكمة النقض ، ولا يتقيد فى ذلك إلا باقتناعه ولا يلزمه توافق الخصمين على إعتبارها كذلك أو العكس .

٢ — الواقعة : منتجة فى الاثبات :

لا يكفى أن يكون الأثر المراد إثباته متصلا بموضوع الدعوى ، بل يجب أن يكون من شأنه أن يؤثر فى الفصل فيها . ويلاحظ أن كون الواقعة منتجة فى موضوع الدعوى يقتضى حتما أن تكون متصلة بهذا الموضوع ، والعكس غير صحيح . وإذا كان شرط الإنتاج يستغرق شرط

الاتصال ، إلا أنه يحسن من الناحية العملية فصل كل من الشرطين عن الآخر ، لتسير عملية الإثبات بتحقق الشرط الأول ثم تطبق الشرط الثانى فإذا لم يتوافر إستبعد القاضى هذه الواقعة أو أضاف إليها وقائع أخرى تتساند معها فيصبحان معاً منتجين فى الدعوى (١) .

وكون الواقعة منتجة فى الإثبات مسألة موضوعية لا تخضع لرقابة محكمة النقض إلا من حيث قصور التسبيب فى الحكم . وتكون سلطة القاضى فيها تقديرية ولا يتقيد باتفاق الخصوم .

٣ ـــ الواقعة : جائزة الاثبات قانونا :

يجب أخيراً أن تكون الواقعة جائزة الإثبات قانوناً . يمنع القانون إثبات الوقائع التى تعارض تحقيق الأغراض المتعلقة بالنظام العام وحسن الآداب ، كمنع إثبات دين القمار والمعاشرة غير المشروعة . وإنما يجيز القانون إثبات عدم المشروعية بكافة طرق الاثبات لعدم ترتيب الآثار القانونية . كذلك يمنع القانون إثبات الوقائع التى تتعارض مع قرينة قانونية قاطعة إرتضاها المشرع لسلامة الصياغة الفنية (٢) .

والفرق بين كون الواقعة غير منتجة فى الإثبات وكونها غير جائزة الاثبات أن العلة فى الأولى تتصل بطبيعة الواقعة . أما العلة فى الثانية فمصدرها خارجى عارض مبعثه القانون ، يجوز إثباتها بزواله ـــ وليس الحال كذلك بالنسبة للأولى . ويخضع القاضى لرقابة محكمة النقض فى تقدير توافر هذا الشرط لأنه قانونى .

(١) الدكتور عبد الرزاق السنهوري ـــ المرجع السابق .
(٢) الدكتور سليمان مرقس ـــ الالتزامات جـ ٢ ص ٨٨٦ .

— خامسا —

عبء الاثبـات

أهمية تعين من يحمل عبء الاثبات :

مر بنا أن دور الخصوم الإيجابي فى الإثبات ينظمه جزئياً — حق الخصم فى إثبات ما يدعيه وحق الخصم الآخر فى إثبات العكس « فإذا لم يتقدم أحد منهما بدليله إختياراً ، كان لا بد من قاعدة تعين من يقع عليه عبء الإثبات بحيث إذا لم ينهض بهذا العبء رفضت دعواه أى حكم ضده (١) .

وتظهر أهمية تعيين من يحمل عبء الاثبات قانوناً من الناحية العملية ، فقد يكون الحق متراوحاً بين الخصمين لا يستطيع أحدهما أن يثبته ، أو ينفيه ، فإلقاء العبء على أحدهما معناه حكم عليه أو حكم لخصمه إذا لم ينجح .

القاعدة فيما يتعلق بعبء الاثبات :

وضع المشرع هذه القاعدة ونص عليها فى المادة الأولى من قانون الاثبات الجديد وتقضى بأن « على الدائن إثبات الالتزام وعلى المدين إثبات التخلص منه » (٢) ويعتبر هذا النص تطبيقاً لمبدأ عام يسرى على جميع الروابط القانونية وليست الروابط المالية فحسب ، ذلك المبدأ الذى يتلخص فى « أن البينة على من إدعى خلاف الظاهر » .

والظاهرة ثلاثة أنواع : ظاهر أصلا ، وظاهر عرضاً ، وظاهر فرضاً . والأول ماكان ظاهراً بحسب طبيعة الأشياء . والثانى ما ظهر بدليل

---

(١) المرجع السابق ص ٨٨٧ فقرة ٩٣٣ .
(٢) المادة ٣٨٩ في القانون الملغى .

أقيم عليه خلافاً للأصل . والثالث ما افترض المشرع أنه ظاهر إستناداً إلى قرينة قانونية تتوافر فى نظر المشرع فى الأحوال الغالبة . ويفهم ضمناً من ذلك أن من يقيم البينة يحكم له ، ومن يعجز يحكم ضده (١) .

ولا تؤثر طبيعة الواقعة المراد إثباتها ولا صعوبة هـذا الاثبات أو تعذره وعدمها — من الناحية القانونية — على هذه القاعدة . إذ لا فرق بين أن تكون الواقعة إيجابية أو سلبية مطلقة ، فإنه يقع عبء الاثبات على من يدعى خلاف الظاهر بنواحيه الثلاثة أو إحداها ، وترفض دعواه إذا عجز ولو كان ذلك راجعاً إلى استحالة إثبات الواقعة لإطلاقها وعدم إنضباطها . فمن يطلب الحكم باعتبار شخص غائب مفقوداً أو ميتاً ، يقع عليه عبء إثبات أنه لا تعرف حياته أو موته . غير أنه لا يعقل أن تتشدد معه المحكمة فى تقديم الأدلة على تلك الواقعة السلبية كما هو الحال فى إثبات الواقعة الإيجابية . وتملك المحكمة هذا التخفيف عن طريق القرائن القضائية التى أعطيت زمامها . وهو يتم عملا بوساطة تجزئة عبء الاثبات (٢) .

ونرى التفرقة بين إستحالة الإثبات وصعوبته . ففى حالة الاستحالة السلبية والإيجابية لا تتوافر الشروط فى محل الإثبات ، فلا محل لأعمال حكم القاعدة نتيجة إستبعاد الواقعة . وبقى أن التيسير منوط بحالة صعوبة الإثبات وإن كان لا يؤثر أيضاً على القاعدة .

---

(١) المرجع السابق فقرة ٩٣٤ .

(٢) الدكتور سليمان مرقس — من طرق الاثبات ، الادلة الخطية واجراءاتها معهد البحوث والدراسات العربية سنة ١٩٦٧ فقرة ٢٦ .

تطبيق القاعدة من الناحية النظرية :

(أ) اثبات خلاف الظاهر أصلا أو عرضا :

إن الأصل براءة الذمة وعدم المديونية فى نطاق الحقوق الشخصية ، وهذا هو الظاهر ، والعرض أو الاستثناء لهذا الأصل هو الالتزام ، فمن يدعى إلتزام الخصم الآخر بشىء يقع عليه عبء إثبات مصدر الإلتزام ، فإن نجح فى ذلك أصبح الظاهر عرضاً أن المدعى عليه مدين ، فأما أن يسلم بالدين وإما أن يدعى بانقضائه بالوفاء أو غيره . عندئذ يكون المدعى عليه قد تحول إلى مدع خلاف الظاهر عرضاً ، وينتقل إليه عبء الإثبات . فإن نهض بالعبء حكم لمصلحته برفض دعوى خصمه وإلا حكم عليه .

وفى نطاق الحقوق العينية ، وهى سلطات مخولة على أشياء مادية ، فالأصل أن صاحب الحق هو من يباشر هذه السلطات على شىء معين . فحائز المنزل يعتبر بحسب الظاهر أصلا مالكه ، ومن يدعى خلاف ذلك يقع عليه عبء إثبات إدعائه . فإن نجح فى دعواه تحول الثابت أصلا إلى ما ثبت عرضاً وانتقل عبء إثبات عكس ذلك إلى الحائز . وهو بالخيار ، أما أن يسلم وأما أن يدعى إنتقال الملكية بعد قيام سببها للمدعى إليه بالتقادم المكسب أو خلافه . حينئذ يقع على المدعى عليه عبء إثبات خلاف الظاهر عرضاً .

يبين من ذلك أن عبء الإثبات ينتقل بين المدعى والمدعى عليه . فيثبت المدعى دعواه إذا خالفت الأصل الظاهر ويثبت المدعى عليه الدفع إذا نجح المدعى فى إدعائه .

(ب) اثبات خلاف الظاهر فرضا — القرائن القانونية :

إن القرائن القانونية وسيلة يلجأ إليها المشرع ، فى حالات يبدو فيها أن عبء الإثبات لأمر معين — يرتب القانون عليه أثراً — عبء ثقيل أو بالغ حداً من الصعوبة لا ينجح المدعى غالباً فى إثباته فيفرض بنص القانون ثبوت هذا الأمر بمجرد ثبوت بعض ظروف معينة يعتبرها حكماً كافية لاستنباطه منها . وينشىء المشرع بذلك قرينة قانونية يستطيع المدعى أن يتمسك بها إذا وجد فى الظروف التى نص عليها القانون فيعفيه إثبات هذه الظروف عن تقديم دليل مباشر على الواقعة الأصلية محل الإثبات ويشترط أن تكون هذه الظروف أو الواقعة متصلة إتصالا وثيقاً بالواقعة الأصلية . يفترض المشرع — حكما — إذن أن من يثبت الواقعة المتصلة قد أثبت الواقعة الأصلية إستناداً إلى أنه فى غالبية الأحوال يحدث التلازم بين إثبات الأولى وحدوث الثانية (الأصلية) . لذلك فإذا أثبت المدعى توافر ظروف القرينة ، إعتبر مدعياً أمراً ظاهراً فرضاً . وينتقل عبء إثبات العكس إلى المدعى عليه ، فإن وفق إلى ذلك أصبح أنه الظاهر عرضاً وارتد عبء إثبات عكس هذا الظاهر عرضاً إلى المدعى الأول. والمثال على ذلك نص المادة ٥٨٧ مدنى التى تقضى بأن « الوفاء بقسط من الأجرة قرينة على الوفاء بالأقساط السابقة على هذا القسط حتى يقوم الدليل على عكس ذلك » .

يبين من النص كما يؤخذ من طبيعة القرينة أن الأصل جواز إثبات عكسها . ولذا فهى تكون بسيطة ولا يترتب عليها سوى تخفيف عبء الإثبات أو تجزئته بالسماح لمن يقع عليه عبء الإثبات أصلا بإثبات الواقعة البديلة غير المباشرة وبإلقائه عبء إثبات العكس على خصمه .

غير أن بعض القرائن يمنع القانون إثبات عكس ما تقضى به . إذ تخول

من تقررت لصالحه تخفيفاً نهائياً فى عبء الإثبات ، ترجح به كفته على كفة الخصم وتسمى قرائن قاطعة . ولا تعتبر القرينة قاطعة مالم يمنع القانون إثبات عكس مدلولها صراحة لأنها إستثناء من الأصل .

وكما يجوز أن يغلب القانون عبء الإثبات بإنشاء قرينة قانونية لمصلحة المكلف أصلا بالإثبات طبقاً للقواعد العامة ، يجوز كذلك للأفراد أن يتفقوا فيما بينهم على ذلك . ويقع هذا الاتفاق — سواء قبل حدوث الواقعة ، أو أثناء النزاع على ثبوتها صحيحاً .

تطبيق القاعدة عملا أمام الحاكم :

يرزح المدعى غالباً تحت عبء الإثبات ما لم يكن قد أعد الدليل مقدماً لإثبات مصدر الرابطة القانونية وذلك فى غير الأحوال التى ينشىء فيها المشرع القرائن القانونية . فإذا أعوز المدعى الدليل الكتابى كان عليه (١) أن يطلب إستجواب خصمه ليتحصل على إقراره أو يطلب تحليفه اليمين (٢) أو أن يلجأ إلى طريقة من طرق الإثبات الأخرى يكون تقديرها متروكا للقاضى كالبينة والقرائن القضائية فى الأحوال التى يجوز فيها ذلك . . قد يتعرض المدعى فى الحالة الأولى لضياع حقه بفعل خصمه ، وقد يعجز غالباً فى الحالة الثانية عن تقديم الدليل القاطع على صحة الأمر المدعى به بحيث ينفى كل شك قد يداخل نفس أو إعتقاد القاضى فى عدم صحته .

لذلك جرت المحاكم على الاكتفاء بقبول الدليل الذى يجعل الأمر قريب التصديق أو مرجح الصحة ، ثم تكليف المدعى عليه نفى هذا الأمر ، وتكوين عقيدتها من مجموع ما ثبت رجحانه ، وتقضى بحكمها إستناداً إلى القرائن القضائية التى تخولها إستنباط أمر غير ثابت من أمر

ثابت ، إستناداً إلى إقتناع القاضى بوجود ذلك الأمر الثابت ، وله فى ذلك سلطة واسعة(١) .

وتستخدم المحاكم — فى الواقع — هذه السلطة لتخفيف عبء الإثبات على المدعى بل قد تذهب إلى حد إلقاء هذا العبء على المدعى عليه .

وفى هذا يقول الأستاذ السنهورى بحق « ليست الحقيقة القضائية التى يتولى إثباتها المدعى بالحقيقة المطلقة التى لا يداخلها الشك . فالقانون لا يطلب المستحيل وإنما يكتفى ممن يحمل عبء الإثبات أن يقنع القاضى بأن الأمر الذى يدعيه أمر مرجح الوقوع بحيث يكون من المعقول التسليم بوقوعه فعلا ، وينفى القاضى ما بقى من شك يحوم حول الأمر بأن ينقل عبء الإثبات إلى الخصم الآخر ، ليثبت أنه ، بالرغم من الظواهر التى ترجح وقوع الأمر ، توجد قرائن أخرى تجعل الراجح مرجوحاً ، ثم يرد عبء الإثبات إلى الخصم الأول ليهدم هذه القرائن ، بقرائن أخرى تعيد للأمر كفة الرجحان . وهكذا يتقاذف الخصمان الكرة كل منهما يدفعها إلى صاحبه ، إلى أن يعجز أحدهما عن ردها فتسقط من يده ، ويسجل على نفسه الخسارة(٢).

ويرى الأستاذ ذاته(٣) « أن الخصم يتخفف عملا من هذا العبء بأمرين (١) بتحليل الواقعة المراد إثباتها إلى عناصر متعددة ، يتوزع بين الخصمين عبء إثباتها فيقوم كل بنصيبه فى هذا العبء بعدم

(١) الدكتور جلال على العدوي — مبادىء الاثبات — المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر — الاسكندرية — طبعة ١٩٦٨ — ص ٥٨ .

(٢) و(٣) الدكتور عبد الرازق السنهوري — المرجع السابق فقرة ٥٦ .

مطالبة الخصم — فى العناصر التى يكلف بإثباتها — بإثبات قاطع يصل بها إلى درجة الحقيقة المطلقة ، بل يكفى أن يثبت رجحانها . وهذا هو شأن الحقيقة القضائية ، لا يقدر لها أن تصل إلى مرتبة الاطلاق .

وقد يقوم المشرع بهذه التجزئة فى بعض الحالات ، كما فى حالة إثبات الاعسار (م ٢٣٨ مدنى) فيغنى عن الاجتهاد بوسيلة القرائن القضائية للوصول إلى مثله . فإن لم ينص على هذه التجزئة ، ففى مكنة المحاكم تخفيفها بالقرائن القضائية التى خولت بصددها سلطة تقديرية واسعة كما أسلفنا .

على أنه مهما كان من قسوة هذه القاعدة ، ومن وسيلة المشرع والمحاكم فى تخفيف عبئها وتجزئته ، فيجدر بالذكر أنها لا تتعلق بصفة غالبة بالنظام العام ، فيجوز الاتفاق على ما يخالفها تفريعاً على جواز النزول عن الحقوق الخاصة .

الباب الثانى

طرق الاثبات (أدلة الاثبات)

يقصد بطرق الاثبات الأدلة التى تثبت مصدر الرابطة القانونية . ـ لا تخرج الطرق القضائية التى يتصور وصول القاضى منها لكشف الحقيقة المتنازع عليها عن ثلاثة أنواع هى : معاينة الواقع ، الاعتماد على شهود الحال ، إستجلاء الحقيقة من أمور أخرى متصلة بها .

ولقد حدد المشرع فى القانون ٢٥ لسنة ١٩٦٨ أدلة الاثبات والحالات التى يجوز فيها الالتجاء إليها ، ومدى حجيتها فى الاثبات ، والأحكام الاجرائية التى تعبر عن الأوضاع التى يجب مراعاتها فى سلوك كل طريق من طرق الاثبات أمام القضاء . وقد خصص المشرع باباً لكل نوع من الأدلة التى نص عليها وهى : (١) الكتابة (٢) شهادة الشهود (٣) القرائن وحجية الأمر المقضى (٤) الاقرار (٥) اليمين (٦) المعاينة (٧) الخبرة .. يهدف المشرع من هذا التحديد إلى إتقاء تحكم القضاء ، وكفالة حسن سير العدالة ، وتأمين إستقرار المعاملات . ولقد قضت محكمة النقض بأنه لا يجوز تجاوز الأدلة التى نص عليها القانون أو الاتفاق على مخالفتها بإضافة أدلة أخرى لا يقرها القانون خاصة إذا كانت مما تحرمه قواعد النظام العام « كالبشعة » التى تلحق الأذى بالمتخاصمين لأنها عبارة عن طاسة من الحديد تحمر بالنار فيلعقها الطرفان بلسانهما ومن يصيبه سوء يحكم عليه(١) .

وان يغير النهج الذى نهجه المشرع بجمعه القواعد الموضوعة والأحكام

---

(١) الدكتور جلال على العدوي المرجع السابق ص ١١٨ .

الاجرائية فى قانون واحد عن طبيعة كل نوع من نوعى القواعد التى تحكم الاثبات . ولن يقلل من أهمية التفرقة بينهما ، تلك التفرقة التى تظهر فى مواضع متعددة من حيث القانون الواجب التطبيق فى نطاق القانون الدولى الخاص ، ومن حيث تعلق قواعد كل نوع بالنظام العام ، ومن حيث تنازع القوانين فى الزمان (١) .

ولما كانت الأحكام الاجرائية تشمل الأوضاع التى تلزم مراعاتها فى سلوك كل طريق من تلك الطرق أمام القضاء ، فإننا لن نتعرض لدراستها إلا بالقدر الضرورى المتصل بالقواعد الموضوعية . وسنركز الدراسة على تلك القواعد الموضوعية ، مع الأخذ فى الاعتبار أنواع الأدلة التى يستخدمها المراجع ، والايجاز بالنسبة للأدلة التى قد لا تعرض للمراجع فى عمله ، ويقتصر نطاقها على القضاء كاليمين وحجية الأمر المقضى والاستجواب .

لما كان الأصل أن الحكم فى المسائل المدنية والتجارية مبناه إقتناع القاضى وينبنى على ذلك النتائج الآتية (٢) :

الأولى : للمحكمة من تلقاء نفسها أن تأمر بما تراه من إجراءات

---

(١)و(٢) الدكتور رمزي سيف — الوسيط في شرح القانون المرافعات المدنية والتجارية دار النهضة العربية الطبعة الثانية ص ٦٠٨ ، الدكتور أحمد أبو الوفا — المستحدث في قانون المرافعات الجديد وقانون الاثبات طبعة أولى — منشأة المعارف ١٩٦٨ ص ٢٨٩ ، وأحكام النقض المدنية سنة ١٩٥٩ المشار اليها في هامش مرجع الدكتور رمزي سيف ، وحكم محكمة النقض ٣٠/١٧٤ في ١٩٦٥/٢/١٨ المكتب الفنى ١٦—٢٨—١٧٨ مؤداه أن سلطة المحكمة مطلقة في الاخذ بما تطمئن اليه من الادلة واطراح ما عداه دون حاجة الى الرد استقلالا على الادلة التى لم تأخذ بها ما دام حكمها يقوم على أسباب تكفى لحمله .

الاثبات لازماً لتكوين إقتناعها ، كما أن لها أن ترفض طلب الخصم إثبات واقعة معينة إذا لم تر ضرورة لذلك .

الثانية : للمحكمة الحق فى تقدير الأدلة التى تقدم إليها فتقيم حكمها على الدليل الذى تقتنع به ما دام هذا الدليل من طرق الاثبات القانونية وكان له أصله الثابت بأوراق الدعوى ، فلها أن تبنى حكمها على القرائن إذا اقتنعت بكفايتها لتكوين عقيدتها ما دام الاثبات بالقرائن جائزاً قانوناً ، وما دام تقديرها للقرائن لا خروج فيه على الثابتة بأوراق الدعوى .

ولم تظهر نية المشرع فى الخروج على هذا الأصل فى القانون الجديد ، وقد أبقى على نص المادة ٢٦٠ مرافعات ملغى التى اصبحت المادة ٢٨ مرافعات جديد . لذلك لا يكون ثمة أهمية لتقسيم الأدلة إلى ملزمة وغير ملزمة أى مقنعة ، ما دام أن الالزام مبناه إقتناع القاضى فتعتبر جميع الأدلة مقنعة (١) . وعلى هذا نرى الأخذ بتقسيم الأدلة إلى مطلقة ومقيدة باعتبار أن الأولى تثبت بها جميع انواع الوقائع . ويقتصر نطاق إستخدام الثانية على احوال معينة . وتتحدد خطة البحث على الوجه الآتى :

الفصل الأول — الأدلة المطلقة ، وهى الكتابة وما يقوم مقامها إقرار ويمين .

الفصل الثانى — الأدلة المقيدة ، وهى شهادة الشهود ، والقرائن ، والمعاينة ، والخبرة .

---

(١) قارن الدكتور سليمان مرقس — أصول الاثبات سنة ١٩٥٢ فقرة ٣٢ وللمؤلف نفسه من طرق الاثبات — الادلة الخطية — المرجع السابق ص ٨٩٦ .

ت

الفصل الأول

الأدلة المطلقـة

الأدلة المطلقة هى التى تصلح لاثبات جميع الوقائع القانونية وهى الكتابة والاقرار واليمين ولذلك سنخصص لكل منها فرعاً على التوالى .

الفرع الاول

الـكتـــابـة

يقصد بالكتابة كدليل من أدلة الاثبات ما تتضمنه المحررات من تقريرات كتابية أو إخبارات متصلة بها إتصالا مباشراً ترجح وجود واقعة قانونية او تصرف قانونى لا تشترط الكتابة لانعقاده (١) .

ونرى أن هذا التعريف لا يتكامل له الوضوح والدقة ونفضل إعطاء التعريف التالى :

يقصد بالكتابة البيانات الرقمية واللفظية التى تفيد مفرداتها منفصلة او مجتمعة فى السياق (contexte) معنى قانونياً او تثبت واقعة قانونية أو تصرفاً قانونياً . ويقصد بالبيانات الرقمية جميع صور الأرقام سواء أكانت بسيطة ام مركبة فى عمليـــات حسابية او معادلات جبرية أو مقرونة برسوم وخرائط هندسية . ويقصد بالبيانات اللفظية ، جميع الألفاظ من حروف وأسماء وافعال وصفات وظروف تستعمل للتعبير عن معلومات وافكار ، فيخرج بذلك الألفاظ المتناثرة التى تتركب منها

---

(١) الدكتور جلال على العدوي المرجع السابق ص ١٤٠ .

مقاطع كلامية لا تؤدى معنى : اى تعد لغواً . وتتقيد البيانات بوصف أن تؤدى معنى قانونياً : أى يرتب القانون عليها اثراً ، او على الأقل تثبت واقعة او تصرفاً قانونياً على المعنى الوارد بالباب الأول .

وتفرغ الكتابة فى محررات قد تكون رسمية أو عرفية . وقد تعد المحررات العرفية مقدماً للإثبات وقد لا تعد مقدماً . وعلى ذلك سنتكلم عن المحررات الرسمية فى مبحث — والمحررات العرفية فى مبحث تال .

المبحث الاول

المحررات الرسمية

المحررات الرسمية كما عرفها المشرع فى المادة ١٠ من قانون الاثبات ، «هى التى يثبت فيها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة ما تم على يديه أو تلقاه من ذوى الشأن ، وذلك طبقاً للأوضاع القانونية وفى حدود سلطته واختصاصه » . يجب ، وفقاً لهذا التعريف ، أن تتوافر ثلاثة شروط لتكسب الورقة صفة الرسمية هى :

أولا : أن يقوم بكتابة الورقة موظف عام او شخص مكلف بخدمة عامة .

الموظف العام — فى هذا الخصوص — هو شخص عينته الدولة للقيام بعمل من اعمالها ، سواء اجرته على هذا العمل كالموثق ، او لم تؤجره كالعمدة (١) . أما المكلف بخدمة عامة ، فكل شخص تعهد إليه الدوله بعمل معين ، دون ان يكون من موظفيها ، كالمأذون ، والخبير

(١) الدكتور عبد الرزاق السنهوري — المرجع السابق فقرة ٧٢ .

فيما يتعلق بمحضر أعماله أو تقريره . ويطلق إصطلاح التوثيق على تحرير الأوراق الرسمية المدنية ، كالعقود الرسمية للأفراد وفقاً لأحكام القانون ٦٨ لسنة ١٩٤٧ [١] .

ويلزم أولا : من ناحية ، أن يكون الموظف ذا ولاية فى تحرير الورقة ، بأن يكون قائماً بعمله قانوناً ، وقت تحريرها — فإذا كان تعيينه غير صحيح او صحيحا ولكنه عزل وقت تحرير الورقة ، ولم يعلم ذووالشأن، فإنها تصح بشرط ان يكونوا حسنى النية ، رعاية للوضع الظاهر المصحوب بحسن النية (نظرية الموظف الفعلى) ويلزم من ناحية ثانية ، الا يعلق بالموظف مانع يحول دون تحرير الورقة ، كأن يكون ذا مصلحة شخصية فيها او له بأحد اصحاب الشأن فيها ، صلة مصاهرة او قرابة حتى الدرجة الرابعة . ويلزم من ناحية ثالثة ، أن يكون الموظف مختصا بنوع الورقة الرسمية التى يحررها ، ذلك لأنه يختص موظف معين بكل نوع من انواع المحررات الرسمية . وقد اناط القانون ٦٨ لسنة ١٩٤٧ بالموثقين توثيق جميع التصرفات التى يستلزم الشارع ان تكون رسمية ، كالهبة والرهن الرسمى ، او التى يريد الأفراد إفراغها فى ورقة رسمية ، وإن كانت فى الأصل رضائية . ولا يخرج من إختصاص الموثق إلا التصرفات التى أناط الشارع تحريرها بشخص آخر ، كعقد الزواج بين المسلمين .

ويلزم ثانيا : أن يكون الموظف العام ، أو المكلف بخدمة عامة ، مختصاً فى المكان بتحرير الورقة . فلكل موظف إختصاص مكانى إقليمى ليس له ان يتجاوزه وقد نص القانون المشار إليه على عدم جواز مباشرة

---

(١) الدكتور محمود جمال الدين زكى — نظرية الالتزام في القانون المدنى المصري — الجزء الثانى — طبعة سنة ١٩٦٧ ص ٢٢ وما بعدها

الموثق عمله إلا فى دائرة إختصاصه . على أن هذا النص لا يلزم ذوى الشأن فتظل لهم الحرية فى التوثيق بأى مكتب مهما كان إختصاصه .

ويلزم ثالثا : ان يراعى الموظف العام فى تحرير الورقة الأوضاع التى قررها القانون والتى وردت فى اللائحة التنفيذية للقانون المشار إليه ، وهى إجراءات شكلية كأن تكون الكتابة باللغة العربية بخط واضح دون إضافة أو تحشير او كشط . وأن يشمل المحرر ، فضلا عن البيانات الخاصة بموضوعه ، إسم الموثق وبياناته ، ذكر السنة والشهر واليوم والساعة .. وتحفظ بالمكتب أصول المحررات التى توثق وتنسخ صور منها لتسليمها لأصحاب الشأن ، ويؤشر الموثق بالتسليم على أصل المحرر ويوقع على هذا التأشير (١) .

جزاء تخلف أحد تلك الشروط :

يترتب البطلان على تخلف أحد هذه الشروط ، وبمعنى أدق لا تعتبر ورقة رسمية . وقد تعد ورقة عرفية إذا كان ما تتضمنه من تصرف رضائيا والورقة موقعة بإمضاء أو ختم أو بصمة ذوى الشأن . وقد نص المشرع على ذلك فى المادة ١٠ من قانون الاثبات .

كما ان تاريخ الورقة الباطلة لا يعد تاريخا ثابتا إستناداً إلى صدوره من موظف . لأنه إذا لم تكتسب الورقة الصفة الرسمية ، بسبب تخلف احد الشروط ، فلا يكون لتصرف الموظف العـام غير قيمة تصرف الشخص العادى ، وبالتالى لا يكون للورقة تاريخ ثابت إلا بإحدى الطرق المنصوص عليها فى المادة ١٥ من قانون الاثبات .

---

(١) المرجع السابق .

حجية الورقة الرسمية من حيث الاثبات :

يقصد بذلك حجيتها من حيث الأشخاص من ناحية ، وسلامة وحقيقة المدون فيها من بيانات من ناحية ثانية .

فتكون الورقة الرسمية حجة على الكافة وفقا لنص المادة ١١ من قانون الاثبات ، العاقدين والغير ، دون حاجة إلى إقرارهم بها . وتبقى لها هذه الحجية إلى ان يطعن عليها بالتزوير . وعلى ذلك لا يجدى لاسقاط حجية الورقة الرسمية ان ينكرها او ينازع فى صحتها من يحتج بها عليه بل يجب أن يتخذ موقفا إيجابيا بأن يطعن فيها بالتزوير وفقا للإجراءات الواردة فى المواد (٤٩ — ٥٩ إثبات) وقد شدد المشرع الحكم إذا قضى بسقوط حق مدعى التزوير فى إدعائه أو برفض إدعائه وذلك لضمان جدية الانكار او الادعاء بالتزوير لما يترتب عليهما من تعطيل الفصل فى الدعوى ووقف صلاحية المحرر المدعى بتزويره للتنفيذ إذا ما حكم بتحقيق الادعاء بتزويره (١) .

أما من ناحية حجية الورقة بسلامتها المادية وحقيقة المدون فيها ، فتكون الورقة الرسمية حجة بسلامتها المادية اى بعدم حصول تغيير فى محتوياتها التى دونت فيها وقت إنشائها . ولا يشترط لذلك إلا ان يكون مظهرها الخارجى غير باعث على الارتياب فى مصدرها وسلامتها . فإذا وجد فى الورقة كشط أو محو أو تحشير أو غير ذلك من العيوب المادية ، كان للمحكمة ان تقدر ما يترتب على ذلك من إسقاط قيمة الورقة فى الاثبات أو إنقاصها . وإذا كانت صحة الورقة محل شك فى نظر المحكمة جاز لها من تلقاء نفسها أن تدعو الموظف الذى صدر عنه المحرر ليبدى

---

(١) الدكتور رمزي سيف المرجع السابق ص ٦٣٦ — ٦٣٧ .

ما يوضح حقيقة الأمر فيه (مادة ٢٨ إثبات) ولا تكون هذه الحجية إلا للبيانات التى اثبت الموظف فى حدود مهمته التحقق منها بنفسه . فتكون للأمور التى قام الموظف بإثباتها كالتاريخ ومكان التحرير ، وتوقيع ذوى الشأن والشهود والاجراءات التى يتطلبها القانون . كما تكون نفس الحجية للأمور التى صدرت من ذوى الشأن امام الموظف وأدركها بحواسه « من طريق الاتصال بالسمع والوقوع تحت البصر » (١) . وكان إثباتها فى حدود مهمته .

اما مضمون البيانات التى ادلى بها ذوو الشأن ، وتدخل فى حدود مهمة الموثق ، فلا تثبت لها الحجية المطلقة ، لأنه ليس له تحرى صحتها ، وتجوز المنازعة فى صحتها وفقا للقواعد العامة ، لأن ما تحقق هو الاقرار وقد يكون المقر كاذبا فيما اقر به ، فيكون له إثبات العكس وفقا للقواعد العامة .

غير ان بعض الأوراق الرسمية التى تحرر لمجرد جمع الاستدلالات كمحاضر التحقيق والجرد وحصر التركة .. إلخ ، تكون بطبيعتها قابلة لمناقشة ما دون بها ، ولاثبات عكسه بكافة الطرق القانونية ، ودون حاجة لسلوك سبيل الطعن فيها بالتزوير (٢) .

صور الأوراق الرسمية :

أسلفنا أنه يحفظ أصل الورقة الرسمية بمكتب التوثيق ، ولا يسلم لذوى الشأن سوى صور منه يوقعها الموثق تسمى الصور الرسمية الأصلية فإذا

---

(١) مجموعة الاعمال التحضيرية للقانون المدنى ، جزء ٣ ، ص ٣٥٥ ، مادة ٣٩١ من القانون الملغى وبقيت كما هى .

(٢) الاستاذ أحمد نشأت — رسالة الاثبات في التعهدات فقرة ١٥٥ .

ذيلت بصيغة تنفيذية سميت بالصورة التنفيذية وذلك لأنها منقولة مباشرة من الأصل . فإذا كانت منقولة عن صورة رسمية أصلية نعتت صورة رسمية . فإذا كانت الصورة الرسمية منقولة عن صورة رسمية غير أصلية يكون لها حكم مختلف . ونكتفى بأن نوجز حكم قانون الإثبات فيما يتعلق بما لصور الأوراق الرسمية من حجية فى الإثبات ، ولم يتغير هذا الحكم عما كان فى القانون الملغى .

أولا : إذا كان أصـــل الورقة الرسمية موجوداً إعتبرت صورتها الرسمية مطابقة للأصل ما لم ينازع فى ذلك أحد الطرفين . فإذا نوزع فيه وجبت مراجعة الصورة على الأصل .

ثانياً : إذا فقد الأصل ، فإن القـانون يفرق بين ثلاثة أنواع من الصور :

(ا) الصورة الرسمية الأصلية — منقولة مباشرة عن الأصل — تشمل الصورة التنفيذية والأولى والصورة الرسمية التالية للأولى . والصورة التى يحررها القاضى المنتدب لتسلم الأصل من مكتب التوثيق . هذه جميعاً تكون لها ، عند فقد الأصل ، حجيته — ما دام مظهرها الخارجى لا يسمح بالشك فى مطابقتها له .

(ب) الصور الرسمية التى لم تنقل عن الأصل مباشرة — بل عن صورة أصلية منقولة عنه مباشرة تعتبر هذه مطابقة للصورة الأصلية ، وتكون لها حجيتها ما لم ينازع فى ذلك أحد الطرفين فإذا نوزع فيه وجبت مراجعة الصور غير الأصلية على الصورة الأصليـة . وإذا كانت الصورة الأصلية فى هذه الحالة قد فقدت كما فقد أصل الورقة الرسمية

أمكن إعتبار الصورة غير الأصلية بمثابة صورة أصلية من الصورة الأصلية المفقودة وإجراء حكم الفقرة (ا) عليها ، فتكون لها حجية هذه الصورة الأخيرة متى كان مظهرها الخارجى لا يسمح بالشك فى مطابقتها له .

(ج) الصور الرسمية التى تنقل عن صور رسمية غير أصلية — غير منقولة مباشرة عن الأصل — وهذه لا يعتد بها إلا لمجرد الاستئناس تبعاً للظروف أى أنها لا تصلح إلا أن تكون قرائن بسيطة يستنبط منها القاضى ما يراه (١) .

قوة الورقة الرسمية من حيث التنفيذ :

نصت المادة ٢٨٠ مرافعات جديد على المحررات ويقصد بها المحررات التى يقوم بتحريرها موظفون مختصون بالتوثيق ، فليس لكل محرر رسمى من حيث الإثبات قوة تنفيذية تجعل منه سنداً تنفيذياً . فالمحررات الموثقة هى وحدها التى نص القانون على تسليم صور تنفيذية منها ، والتنفيذ الجبرى لا يكون إلا بصورة تنفيذية ، بشرط أن يتم ذلك إقتضاء لحق محقق الوجود معين المقدار حال الأداء ثابت بالمحرر . . ولا تعد محاضر جلسات المحاكم وعقود الزواج وأوراق المحضرين والمحاضر والأوراق الرسمية التى يحررها رجال الإدارة سندات تنفيذية ولو تضمنت إقراراً بحق ولهذا عبر القانون الجديد عن هذا النوع من السندات التنفيذية بتعبير «المحررات الموثقة» مخالفاً فى ذلك نص القانون الملغى الذى عبر عنها بالعقود الرسمية (مادة ٤٥٧) (٢) .

---

(١) الدكتور سليمان مرقس — أصول الاثبات فقرة ٥٢ ، ونص المادتين ١٢ ، ١٣ اثبات .

(٢) الدكتور رمزي سيف — قواعد تنفيذ الاحكام والمحررات الموثقة الطبعة الثامنة ص ١١٢ .

كما رأى المشرع إستبدال عبارة المحررات الموثقة بعبارة العقود الرسمية لأن الأخيرة تعد طائفة من الأعمال القانونية التى قد توثق . . كما رأى أن يضمن نص المادة ٢٨٠ المذكورة صيغة التنفيذ التى تذيل بها الصورة التنفيذية (١) .

المبحث الثانى

المحررات العرفية

المحررات العرفية نوعان : أحدهما محررات معدة للإثبات أى أعدها ذوو الشأن مقدماً دليلا على تصرف قانونى معين ، والثانى محررات عرفية لم تعد مقدماً للإثبات ، وبعبارة أخرى لم يقصد بتحريرها أن تكون دليلا على تصرف قانونى معين . وبدهى أن تتفاوت قوة النوعين فى الإثبات فيعترف للنوع الأول بحجية لا يعترف بها للنوع الثانى وسنتكلم عليهما فى مطلبين :

المطلب الأول

المحررات العرفية المعدة للاثبات

المحرر العرفى المعد للإثبات هو محرر صادر من أحد الأفراد بتوقيعه إياه متضمناً كتابة طبقا للتعريف الذى أوضحناه من قبل (٢) . ويشترط لاعتباره كذلك أن تكون الكتابة الموثقة مثبتة لواقعة أو تصرف قانونى. ولا تعتبر وجود الكتابة شرطا بدهيا لأن الكتابة المشترطة مقيدة بأن تكون مثبتة لواقعة قانونية أو تصرف قانونى ، وهى بذلك وصف فنى يحتاج إلى

---

(١) المذكرة الايضاحية .

(٢) راجع ص ٤١ من قبل .

تحديد قانونى من المتصور تخلفه بحيث لا تصدق على الكتابة المطلقة ، كما لا يصدق أيضا على ما هو لغو . كما نعتبر إشتراط أن يصلح المحرر دليلا كتابيا من قبيل المصادرة على المطلوب لأنه قلب النتيجة مقدمة منطقية وهو ما لا يجوز(١) .

ويلزم كذلك أن تكون الكتابة المثبتة للواقعة القانونية موقعة ممن ينسب إليه صدورها وهذا الشرط ضرورى لوجود الورقة العرفية . ويكون التوقيع عادة بالإمضاء بالإسم واللقب كاملين ، ويجوز أن يتم بإسم الشهرة . كما يجوز أن يوقع بالختم أو بصمة الإصبع التى تعتبر أكثر ضمانا من الختم .

ويتعين ، أخيراً ، أن يوضع التوقيع على الورقة فى مكان يفيد رضاء صاحبه بمضمون المحرر . ولا يتحقق هذا عادة إلا إذا وضع فى نهاية الورقة وإن كان فى الفقه من يرى جواز وضعه فى الهامش بعرض الورقة إذا لم يكن فى أسفلها متسع له (٢) .

ولا يلزم أن يشمل المحرر تاريخ تحريره وإن كانت أهميته للمتعاقدين قد تدعوهم إلى عدم إغفاله للرجوع إليه عند التمسك بنقص أهلية أحد المتعاقدين أو إنعدامها .

الاعتراف ببصمة الختم وانكار التوقيع :

لما كان الختم منفصلا عن صاحبه ، لذلك فقد يعترف من يحتج به عليه ببصمة ختمه وينكر توقيعه به على الورقة . ولذلك لا يكفى مجرد إنكار

---

(١) قارن الدكتور سليمان مرقس — أصول الاثبات فقرة ٥٦ .

(٢) الدكتور محمود جمال الدين زكى — نظرية الالتزام في القانون المدنى المصري . الجزء الثانى طبعة سنة ١٩٦٧ القاهرة .

التوقيع وإنما يلزم الإدعاء بالتزوير لهدم حجية الورقة العرفية . وقد إستقر قضاء محكمة النقض على القول بأن ثبوت صحة البصمة بالإقرار أو بغيره مقتضاه إعتبار الورقة صحيحة وحجة بما فيها ، ولا يهدم هذه الحجية أن ينكر المتمسك عليه بها حصول التوقيع لأن الإنكار المعتبر فى القانون المصرى والذى يهدم حجية الورقة العرفية هو إنكار البصمة ، فإذا أقر الشخص بأن البصمة الموقع بها هى بصمة ختمه فإن الورقة تعتبر صحيحة وحجة بما فيها إلى أن يقوم المتمسك عليه بها بالإدعاء بالتزوير(١).

حجية الورقة العرفية :

تكون الورقة العرفية بكل ما دون فيها وتاريخها حجة على من وقعها ما دام لم ينكر صراحة توقيعه أو أثبت التحقيق صحة توقيعه . فتكون لها قوة الورقة الرسمية إذا اعترف بها أو سكت ولم ينكرها صراحة . أما إذا أنكر صاحب التوقيع صراحة توقيعه على المحرر ، وأنكر بالتالى صدوره منه زالت حجيته مؤقتاً وتعين على من يتمسك به أن يثبت صدورها منه وفقاً للإجراءات التى نص عليها قانون الإثبات لتحقيق التوقيع فإذا كان الذى يحتج عليه بالمحرر العرفى وارثاً أو خلفاً لمن صدر منه فلا يطلب منه الإنكار لتزول حجيته مؤقتاً قبله ، بل يكفى أن يحلف يميناً بأنه لا يعلم بأن الخط أو الإمضاء أو الختم أو البصمة هى لمن تلقى عنه الحق (فقرة ٢ مادة ١٤ إثبات) حتى يتعين على من يتمسك بها أن يقيم الدليل على صحتها باتباع الإجراءات الخاصة بتحقيق الخطوط .

---

(١) الدكتور رمزي سيف (الوسيط في شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية) المرجع السابق ص ٦٢٩ ، وحكم النقض المبين بالهامش ٢٦ أبريل ١٩٣٤ والاحكام التالية .

وقد أضاف المشرع لهذه المادة فقرة أخيرة تنص على أن من يحتج عليه بمحرر عرفى وناقش موضوعه ، لا يقبل منه إنكار الخط أو الإمضاء أو الختم أو بصمة الإصبع ، وذلك سداً[1] لباب المطل والكيد . على أن مناقشة موضوع المحرر وعدم جواز الإنكار للتوقيع لاحقاً ، مهما كان القصد من إيجاده ، لا ينبغى ألا يجاوز حدوده ، فهو لا يسقط حق الخصم فى الطعن على المحرر بالتزوير من جهة صلبه أو توقيعه (٢) .

ولم يقصر القانون الجديد للإثبات الإدعاء بالتزوير على المحررات الرسمية كما كان الحال فى القانون الملغى ، وإنما أورد بالمادة ٢٩ أن الإدعاء بالتزوير يرد على جميع المحررات الرسمية وغير الرسمية . ويتحمل المدعى بالتزوير عبء إثبات تزوير المحرر . ولم يشأ المشرع أن يأخذ بالرأى القائل بأن الأصل فى الإدعاء بالتزوير وروده على الأوراق الرسمية وأنه لا يرد على الأوراق العرفية إلا حيث يكون الإنكار غير جائز وإنما جعل للمتمسك عليه بورقة عرفية الخيار بين إنكارها أو الإدعاء بالتزوير فقد تكون له مصلحة فى إيثار طريق الإدعاء بالتزوير على ما فيه من وعورة ، كما إذا أراد أن يظهر بمظهر حاسم يدفع التشويش الذى يضر به من التمسك عليه بالورقة (٣) .

حجة الورقة العرفية فى مواجهة الغير :

هى ذات حجيتها فيما بين العاقدين ، سواء من حيث صدورها ممن وقع عليها أو من حيث الوقائع الواردة فيها عدا تاريخها الذى له ، بالنسبة للغير قاعدة خاصة . ولا يجوز لأحد المتعاقدين إقامة الدليل فى تاريخ آخر

---

(١) المذكرة الايضاحية للقانون .

(٢) راجع تقرير اللجنة التشريعية للقانون بهذا المعنى .

(٣) الدكتور رمزي سيف — المرجع السابق ص ٦٢٣ .

بالبينة أو بالقرائن إلا إذا وجد مبدأ ثبوت بالكتابة . وإذا أخفت صورية التاريخ غشاً نحو القانون فيجوز إثبات صوريته بكافة طرق الإثبات .

ولا يعتبر الخلف العام أو دائنو المتعاقدين من الغير فيما يتعلق بتاريخ المحرر العرفى ، فيعد التاريخ حجة لهما وعليهما .

أما الأشخاص الذين يعتبرون من الغير بالمعنى المقصود فى المادة ١٥ إثبات ، أى الذين يكتفى منهم بالتمسك بعدم ثبوت التاريخ بوجه رسمى ولا يطالبون بإقامة الدليل على عدم صحته ، هم كل شخص لم يكن طرفاً فى المحرر ولا ممثلا فيه ، وكان حاصلا — بمقتضى تصرف صادر من أحد المتعاقدين بالمحرر أو بمقتضى نص فى القانون — على حق خاص متعلق بمال معين من أموال الشخص الملتزم بهذا المحرر بحيث يؤثر فى هـــذا الحق التصرف المدون فى المحرر للعرفى لو صح أن تاريخه سابق على تاريخ هذا الحق ويشمل ذلك :

أولا : الخلف الخاص لأنه تلقى من آخر حقاً متعلقاً بمال معين من أموال ذلك الآخر ولأن مركزه بالنسبة إلى تصرفات سلفه المتعلقة بهذا المـال ذاته يتوقف على تاريخ تلك التصرفات . ويضار بالغش الذى يقع من تقديم التـاريخ — ولحمـايته إشترط القانون ثبوت التاريخ بوجه رسمى والمثال على ذلك عقد الإيجار بالنسبة إلى مشترى العقار (١) .

ثانياً : الدائنون المرتهنون وذوو الحقوق المقيدة الأخرى من وقت تسجيل تنبيه نزع الملكية .

---

(١) الدكتور سليمان مرقس — أصول الاثبات طبعة ١٩٥٢ فقرة ٦٧ وشرح القانون المدنى ص ٩٢٠ جزء ٢ .

ثالثاً : الدائنون العاديون الذين إتخذوا إجراءات يرتب عليها القانون تعلق حقهم بمال معين من أموال المدين هو ذات المال موضوع التصرف المدون بالمحرر العرفى ويدخل فى ذلك :

١ — الدائن الحاجز .

٢ — الدائن الذى يتدخل فى إجراءات التنفيذ .

٣ — الدائن الذى يستعمل حقوق مدينه عن طريق الدعوى غير المباشرة .

٤ — دائنو المفلس بالنسبة إلى المحررات الصادرة منه بمعاملات مدنية .

ويجب أن يكون الغير حسن النية لإمكان التمسك بعدم ثبوت التاريخ ، والمقصود بحسن النية ألا يعلم بالتصرف الذى يحتج بعدم ثبوت تاريخه وقت إنتقال الحق إليه . والأصل حسن النية ومن يدعى خلاف ذلك عليه أن يقيم الدليل على ما يدعيه (١) .

ويستثنى من ذلك المخالصات ، حيث أجازت المادة (١٥ إثبات) للقاضى تبعاً للظروف ، تطبيق حكم هذه القاعدة (ثبوت التاريخ) على المخالصات . فله أن يخضعها أو يعفيها من القاعدة .

كيفية ثبوت التاريخ :

وردت فى المادة ١٥ إثبات على سبيل المثال ، فقد عددت هذه المادة الطرق المبينة بعد ، ثم ألحقت ذلك بأن يكون للورقة تاريخ ثابت من يوم وقوع أى حادث آخر يكون قاطعاً فى أن الورقة قد صدرت قبل

---

(١) المرجع السابق .

وقوعه — وقد وردت بالفقرة (هـ) حتى لا ترتبط بالحالات التى وردت بالبند (د) وحدها — والطرق المبينة هى :

(ا) قيد الورقة بالسجل المعد لذلك بمكتب التوثيق وفقاً لأحكام ٦٨ لسنة ١٩٤٧ .

(ب) إثبات مضمون الورقة العرفة فى ورقة أخرى ثابتة التاريخ ، رسمية أو عرفية أثبت تاريخها طبقاً للبند أ ، أو تصدق على توقيعها .

(ج) التأشير على الورقة العرفية من موظف عام مختص ، كالقاضى والمحقق والمحصل .

(د) وجود خط أو توقيع لشخص توفى أو أصبح عاجزاً عن الكتابة .

قوة المحرر العرفى في التنفيذ :

لا يعتبر المحرر العرفى فى أية حالة سنداً تنفيذياً ، ويتعين الحصول على حكم طبقاً لقواعد قانون المرافعات — يكون محلا للتنفيذ الجبرى .

المطلب الثانى

المحررات العرفية الاخري

هى المحررات العرفية التى لم تعد مقدماً للإثبات كما ياتى :

أولا : الرسائل والبرقيات .

ثانياً : دفاتر التجار .

ثالثاً : التأشير ببراءة ذمة المدين .

رابعاً : الدفاتر والأوراق المنزلية .

أولا — الرسائل والبرقيات :

الرســـائل :

لا تختلف عن المحرر العرفى الذى أعد مقدماً للإثبات ، ما دامت موقعة من مرسلها ، إلا من ناحية كون محررها لم يقصد إعتبارها دليلا كتابياً على التصرف أو الواقعة . ولما كان هذا الفارق غير جوهرى ، لذا تكون للرسائل الموقعة قيمة المحرر العرفى من حيث الإثبات وينطبق عليها ما سبق ذكره .

البرقيـــات :

تكون للبرقيات أيضاً هذه القيمة ، تطبيقاً لذات القاعدة ، إذا كان أصلها المودع فى مكتب التصدير موقعاً عليه من مرسلها . وقد افترض المشرع تيسيراً على المرسل ، أن البرقية مطابقة لأصلها حتى يقوم الدليل على عكس ذلك ، لأن موظف مكتب البرقيات ليست له مصلحة فى تغيير مضمون الأصل . إنما يجوز لذى المصلحة أن يثبت عدم مطابقة الصورة للأصل الذى يطلب إلى الجهة المختصة تقديمه للمضاهاة . وتكون حجية البرقيات معلقة على وجود الأصل . فإذا أعدم بعد فوات المدة المحددة أو فقد فلا يعتد بالبرقية إلا لمجرد الاستئناس وذلك لأن تلك الحجية تستمد من الأصل الموقع عليه من المرسل .

ثانيا — دفاتر التجار :

يلتزم التاجر طبقاً لنصوص القانون ٣٨٨ لسنة ٥٣ بأن يمسك من الدفاتر التجارية العدد الذى تستلزمه طبيعة تجارته وأهميتها بطريقة تكفل بيان مركزه المالى بالدقة وبيان ما له وما عليه من الديون المتعلقة بتجارته وذلك بحيث لا يقل عدد هذه الدفاتر عن إثنين ، دفتر اليومية الأصلى ،

ودفتر الجرد . وقد أوجب القانون أن تكون الدفاتر خالية من أى فراغ أو كتابة فى الحواش أو كشط أو تحشير فيما دون بها ، كما أوجب أن تنمر صفحاتها قبل الإستعمال وأن يوقع الموثق — الواقع فى دائرة إختصاصه المحل التجارى — على كل ورقة فيها .

وتعتبر هذه الدفاتر حجة على التاجر فقد الزمه المشرع بتقديمها أو الإطلاع عليها — كما إعترف لها المشرع — فى حدود معينة — بحجية فى الإثبات لصالح التاجر صاحبها خروجا على القاعدة العامة التى لا تجيز للشخص أن يصطنع دليلا لنفسه من فعله .

دفاتر التاجر حجة عليه :

نصت المادة ١٧ إثبات على أن « تكون دفاتر التجار حجة على هؤلاء التجار ، فيعتبر الدفتر الذى أوجب القانون إمساكه حجة عليه سواء أكان خصمه تاجراً أم غير تاجر ، وسواء أكان النزاع مدنياً أم تجارياً ، ذلك أن الدفتر بمثابة إقرار منه مكتوب ، قد كتبه بخطه ، أو فى القليل كتبه الغير بإشرافه وتحت رقابته ، فهو صادر منه على كل حال(١).

على أن إعتبار الدفتر حجة على التاجر يخضع لسلطة المحكمة التقديرية وفقاً لمدى إقناعها بقوة الدليل . بل إن للقاضي إذا رأى ، أن يأخذ بالدليل المستخلص من الدفتر ، فإن لصاحب الدفتر ، ولو كان منتظماً ، أن يثبت عكس ما ورد فيه بجميع طرق الإثبات(٢).

إنما إذا كانت هذه الدفاتر منتظمة ، فلا يجوز لمن يستخلص منها دليلا لنفسه أن يجزىء ما ورد فيها ويستبعد ما كان مناقضاً لدعواه (مادة ١٧) .

---

(١) الدكتور عبد الرزاق السنهوري جزء ٢ فقرة ١٤١ .
(٢) الدكتور عبد الرزاق السنهوري المرجع السابق .

أما إذا كانت هذه الدفاتر غير منتظمة فيكون للقاضى أن يقدر مضمونها دون أن يتقيد فى ذلك بقاعدة عدم جواز تجزئة الإقرار .

دفاتر التاجر حجة له :

تكون دفاتر التاجر حجة له فى حالتين الأولى فى الدعاوى التجارية فيما بين تاجر وتاجر وفقاً لنص المادة ١٧ تجارى التى جاء بها « يجوز للقضاة قبول الدفاتر التجارية لأجل الإثبات فى دعاوى التجار المتعلقة بمواد تجارية إذا كانت الدفاتر مستوفية الشروط المقررة قانوناً » . فيجب لاعتبارها حجة (١) أن تكون منتظمة (٢) أن يكون النزاع تجارياً (٣) أن يكون الخصم تاجراً . ويظل القاضى بالخيار فى قبول الدفاتر دليلا وفى تقدير قيمة الدليل إذا إقتنع به . وترجع العلة فى هذه القاعدة إلى أنه يمكن بمضاهاة قيود الدفترين العثور على الحقيقة . فإذا توافقت دفاتر التاجرين فللمحكمة ان تركن إلى النتيجة المستخلصة منهما . وإذا اختلفت الدفاتر وكانت احدهما منتظمة او غير منتظمة فلا ارجحية لدفاتر احدهما على الإخر ويتعين على المحكمة ان تكون إقتناعها بدليل آخر .

والثانية ، فى دعوى التاجر على غير التاجر بالنسبة لما ورد بدفاتر التاجر من بيانات عما ورده لغير التاجر . إن هذه البيانات إستثناء من القاعدة « دفاتر التجار لا تكون حجة على غير التجار » تصلح اساساً يجيز للقاضى ان يوجه اليمين المتممة إلى اى من الطرفين وذلك فيما يجوز إثباته بالبينة . وعلى هذا الوجه ينطبق الاستثناء بشروط ثلاثة هى :

الأول : ان يكون محل الإلتزام سلعاً وردها التاجر لغير التاجر .

الثانى : يجب الا تزيد قيمة الإلتزام على عشرين جنيهاً لأن الإثبات بالبينة فى مواجهة غير التاجر لا يجوز ألا فيما لا تجاوز قيمته هذا المبلغ .

الثالث : يتعلق بقوة الدفتر فى الإثبات فليس هذا الدفتر دليلا كاملا، ولا تعدو بياناته أن تكون عنصراً من عناصر الإثبات ، والقاضى بالخيار إذا قبله ، أن يوجه اليمين المتممة إلى أى من الطرفين .

وقد عنى الشارع بتنظيم وسيلتين للإثبات بدفاتر التجار ، هما تقديم الدفاتر والإطلاع عليها .

فأجاز القانون التجارى (م ١٨) أن تأمر المحكمة بتقديم الدفاتر لتستخرج منها بنفسها أو عن طريق خبير تنتدبه البيانات المتعلقة بالخصومة وهذا التقديم يقتصر على المحكمة أو الخبير المنتدب ، وعلى موضوع المنازعة دون غيره . أما الإطلاع فيتم بتمكين الخصم منه فى جميع ما تحويه الدفاتر، ولا يجوز للمحكمة أن تأمر به إلا فى المنازعات التجارية وبعض المنازعات المدنية على سبيل الحصر . ويعتبر الإطلاع خروجاً على مبدأ حياد القاضى ، تقرر صراحة بنص فى القانون التجارى . ويجوز للمحكمة أن تأمر بنفسها بتقديم الدفاتر أو الإطلاع عليها ، كما أن سلطتها تقديرية فى إجابة الخصم لذلك .

ثالثا — التأشير ببراءة ذمة المدين :

إعتبر المشرع فى المادة ١٩ إثبات أن التأشير على سند بما يستفاد منه براءة ذمة المدين حجة على الدائن إلى أن يثبت العكس . وتعد هذه القرينة البسيطة لصالح المدين فى حالتين :

الأولى : ولو لم يكن التأشير موقعاً عليه من الدائن ما دام أن السند لم يخرج قط من حيازته ولم يتطلب الشارع توافر أى شرط شكلى فى هذا التأشير .

الثانية : إذا أثبت الدائن بخطه دون توقيع ما يستفاد منه براءة ذمة

المدين فى نسخة اصلية اخرى للسند او فى مخالصة وكانت النسخة والمخالصة فى يد المدين . والمقصود التأشير على مخالصة بجزء من المبلغ ثم يوفى المدين بدفعة أخرى او بالباقى فيكتفى الدائن بالتأشير على هذه المخالصة بجزء المبلغ بالوفاء الأخير بدلا من كتابة مخالصة اخرى . يجب أن يكون التأشير بخط الدائن والنسخة فى حيازة المدين .

رابعا — الدفاتر والاوراق المنزلية :

لا يوجد إلزام على الأفراد بقيد حساباتهم فى دفاتر او اوراق، ولكن كثيراً ما يقومون بتدوينها فى « أجندات » أو مذكرات خاصة دون توقيع — وبدهى انها لا تعتبر ادلة إثبات . ولا يمكن إعتبارها دليلا لصاحبها او حتى مبدا ثبوت بالكتابة . ولكنها تكون بحسب الأصل قرائن قضائية يصح للقاضى أن يأخذ بها بهذه الصفة فى الأحوال التى يجوز الإثبات فيها بالبينة والقرائن . وقد إعتبرها المشرع — إستثناء — حجة بالرغم من عدم توقيعها — على من صدرت منه فى حالتين هما :

١ — إذا ذكر صاحبها فيها انه إستوفى ديناً — وهذه الحالة كثيرة الوقوع حيث تتوافر الثقة بين الدائن والمدين فيخجل المدين من طلب المخالصة إكتفاء بكتابة الدائن فى اوراقه .

٢ — إذا ذكر صراحة انه قصد بما دونه فى هذه الأوراق أن تقوم مقام السند لمن اثبت حقاً لمصلحته .

ويلاحظ أن حجية هذه الأوراق فى الحالتين مبناها إعتبار الكتابة غير الموقعة فى مرتبة الكتابة الموقعة لوجودها بخطه على اوراق فى حوزته واعتبارها بمثابة إقرار منه بمضمونها ومن ثم يجوز له إثبات العكس

بكافة طرق الإثبات . والمثال على ذلك كأن يكون ما كتبه مشروعاً لاستيفاء دين لم يتحقق (١) .

الفرع الثانى

الاقرار

نخصص للكلام عن الإقرار مبحثين . الأول للإقرار بوجه عام ، والثانى لنوعى الإقرار « القضائى وغير القضائى » .

المبحث الاول

الاقرار بوجه عام

الإقرار إعتراف شخص بحق عليه لآخر قصد إعتبار هذا الحق ثابتاً فى ذمته وإعفاء الآخر من إثباته . ويصبح الحق المدعى به بصدور الإقرار غير متنازع ومن ثم يلتزم المقر بإقراره لا بحكم القاضى . وقد إعتبر الإقرار دليلا تجاوزاً .

خصائصه :

الإقرار عمل قانونى ، إخبارى ، يصدر من جانب واحد ، من أعمال التصرف ، حجيته قاصرة على المقر .

فهو عمل قانونى لأنه إتجاه الإرادة نحو إحداث أثر قانونى هو ثبوت حق فى ذمة المقر ، وإعفاء المقر له من إثباته . ولا بد من توافر الإرادة والمحل فى هذا الإقرار . ويراد أن تتجه الإرادة إلى إعتبار الحق المقر به ثابتاً فى ذمته وأن يصدر التعبير عن الإرادة صريحاً كما يمكن إستفادته ضمناً من مجرد السكوت ، ويتعين أن يكون المقر أهلا للإقرار ، وأن يكون

---

(١) دكتور عبد المنعم فرج الصده فقرة ١٥٩ .

تعبيراً عن إرادة جدية حقيقية لا يشوبها عيب من عيوب الرضا . ويشترط فى محل الإقرار أن يكون مشروعا وأن يكون حقاً مما يجوز النزول عنه ، أو لا يمنع القانون الإقرار به كما يشترط أن يكون معيناً أو قابلا للتعيين . ويشترط أخيراً ألا يكذب ظاهر الحال الإقرار ، فلو أقر شخص ببنوة آخر اكبر منه فى السن لا يصح إقراره .

وهو عمل إخبارى اى لا ينشىء حقاً جديداً ، وإنما إعتراف اوإخبار بحدوث واقعة مضت ، او ثبوت حق معين قبل تاريخ الإقرار . ولا يجوز من ثم تعليقه على شرط وإضافته إلى اجل لأن التعليق والإضافة يكونان بالنسبة للمستقبل فقط . والإقرار محله خبر ترجح إحتمال صدقه بصدوره فيعتبر قرينة قانونية على حقيقة المقر به ، ولكنها غير قاطعة فيجوز لذى المصلحة إثبات كذب الإقرار بل يجوز للقاضى عدم الأخذ به إذا كان ظاهر الحال يكذبه .

وهو عمل قانونى من جانب واحد يتم بإرادة المقر فقط ، لا يحتاج لقبول المقر له حتى ينتج آثاره ، وإنما يرتد برد المقر له إذا كان حقاً خالصاً وليس مشتركا فيه مع المقر ولا يشترط فى المقر له ان يكون عاقلا او مميزاً . ولا عبرة لصدوره نتيجة الإستدراج فى الاستجواب او تلقائيا مباشرة . ويلتزم المقر بإقراره بمجرد صدوره . ولم يعد له العدول عنه إلا لسبب من الأسباب التى تبطله ، ولو كان ذلك قبل ان يتمسك به المقر له . ويبطل الإقرار بالرد فلا يعد للمقر له حق التمسك به . ولا يعود له وجود إلا ان يكون الإقرار مما لا يرتد بالرد فيجوز التمسك به بعد رده . وأذا رد المقر له كل المقر به بطل حكم الإقرار فى الكل . وإذا رد مقداراً يبقى

حكم الإقرار فيما وراء هذا القدر (١) .

والإقرار عمل من اعمال التصرف لأنه يثبت حقا على المقر لم يكن ثابتا قبله ، لأن الحق بدون دليل لا قيمة له . فإعطاء دليل للحق يعدل من الناحية العملية إنشاء الحق . لذلك يشترط فى المقر أهلية التصرف بماله أو مال من له ولاية عليه .

والإقرار حجة قاصرة نتيجة لاعتباره تصرفا قانونيا ملزما بذاته فلا يقيد سوى المقر وخلفائه ودائنيه ولا يتعداهم إلى غيرهم . ولا يملك الشخص أن يلزم غيره بإقراره إلا إذا كان الغير قد فوضه فى ذلك تفويضا خاصا . وقد جرى القول بأن الإقرار حجة قاصرة على المقر بينما البينة حجة متعدية يحكم القاضى باقتناعه فيلزم حكمه المقر وغيره من الخصوم .

المبحث الثانى

نوعا الاقرار (القضائى وغير القضائى)

الإقرار نوعان قضائى عرفته المادة ١٠٣ بأنه إعتراف الخصم امام القضاء بواقعة قانونية مدعى بها عليه وذلك أثناء السير فى الدعوى المتعلقة بهذه الواقعة . وإقرار غير قضائى وهو ما ليس كذلك .

والإقرار القضائى هو الإقرار بالمعنى المقصود فى نظرية الإثبات وإذا اطلق اللفظ إنصرف إليه دون غيره .

والإقرار غير القضائى يستمد قوته من وسيلة إثباته إذا كان مكتوبا

---

(١) الدكتور سليمان مرقس المرجع السابق — أصول الاثبات والالتزامات ص ٩٤٢ وما بعدها طبعة ١٩٥٢ الفصل الثانى ١٠٣ وما بعدها .

فله قوة الكتابة التى تتضمنه وإذا صدر شفويا وثبت بالبينة فلا يكون له فى الإثبات غير قوة البينة (١) .

(أ)

الاقـــرار القضــــائى

يشترط فى الإقرار القضائى — فوق ما تقدم — ان يكون قد صدر من الخصم المقر امام جهة قضائية فى اثناء سير الدعوى المرفوعة إليها عن الحق موضوع الإقرار وفى خلال إجراءات هذه الدعوى .

وقد اشترط القانون توافر اربعة عناصر (١) إعتراف الخصم (٢) بواقعة قانونية مدعى عليه بها (٣) أمام القضاء (٤) اثناء سير الدعوى المتعلقة بهذه الواقعة . ويجب ان يتوافر ركن القصد على الواقعة المنشئة للحق او على الحق ذاته .

حجية الاقرار :

نص القانون فى المادة ١٠٤ « الإقرار حجة قاطعة على المقر . فالواقعة القانونية التى كانت محلا للإقرار تصبح فى غير حاجة للإثبات . ولا يجوز إثبات عكسها . ولكن هذا لا يمنع المقر من ان يطعن فى إقراره بأنه صورى تواطأ عليه مع خصمه ، او انه وقع نتيجة غلط او تدليس او اكراه إذ انه صدر منه ناقصا الاهلية ، فإذا اثبت ذلك بطل الإقرار — الغى — ولا يعتبر رجوعا بل إلغاء لإقرار ظهر بطلانه . اما الإقرار الصحيح فلا يجوز إثبات عكسه (٢) .

---

(١) الدكتور عبد المنعم فرج الصده « الاثبات في المواد المدنية » طبعة الثانية فقرة ٢٥٩ وما بعدها .

(٢) الدكتور عبد الرزاق السنهوري المرجع السابق فقرة ٢٥٥ .

ويجوز للقاضى أن يطرح الإقرار كما يجوز له أن يطرح الدليل الكتابى إذا بدا له ظاهر التزوير إذا كان ظاهر الحال يكذبه وهذا ما يؤكد أن كلا الدليلين مقنعان وليسا ملزمين للقاضى بذاتهما (١) .

عدم تجزئة الاقرار على صاحبه :

ينقسم الإقرار إلى بسيط وموصوف ومركب . فالبسيط هو الذى يقتصر على الاعتراف بما يدعيه الخصم دون تعديل . فى هذه الحالة يؤخذ الإقرار كما هو كاملا ولا يثور بحث فى تجزئته . المثال على ذلك الإقرار بمبلغ دين وفوائده طبقاً لدعوى المدعى .

أما الإقرار الموصوف فهو الاعتراف بالواقعة معدلة بوصف ، أى مع إعطائها طابعاً أو إضافة ظرف إليها يكون من شأنه أن يغير من طبيعتها القانونية كأن يقر بالقرض دون الفائدة. فى هذه الحالة لا يتجزأ الإقرار فلا يؤخذ الجزء الضار بالمقر ويترك الصالح ، ويكون المدعى بالخيار أما أن يأخذ بالإقرار كله أو يتركه كله ويقيم الدليل بطريق آخر .

والإقرار المركب هو الاعتراف بالواقعة القانونية المدعى بها مع إضافة واقعة أخرى نشأت بعدها كما إذا أقر المدعى بالقرض وأضاف أنه إنقضى بالوفاء أو الإبراء أو المقاصة. والقاعدة أن الإقرار المركب لا يتجزأ إلا إذا كان وجود الواقعة الثانية لا يستلزم حتما وجود الواقعة الأصلية فواقعة الوفاء لا يتصور وجودها دون الدين فلا يتجزأ الإقرار .

---

(١) قارن الدكتور مرقس أصول الاثبات طبعة ١٩٥٢ فقرة ١١٣ .

(ب)
الاقـــرار غير القضـــائى

يشترك الإقرار غير القضائى مع الإقرار القضائى فى طبيعته ، فهو عمل قانونى ، إخبارى ، من جانب واحد ، من أعمال التصرف — يعتبر حجة قاصرة . ويختلف عن الإقرار القضائى فى ظروف صدوره وقد رتب كثير من الشراح والمحاكم على هذا الفرق أن الإقرار غير القضائى ليست له حجية قانونية ملزمة للقاضى ، فهو يملك حرية مطلقة فى تقديره والأخـــذ به أو إطراحه . وقررت محكمة النقض أن الإقرار غير القضائى الصادر فى دعوى أخرى خاضع لتقدير المحكمة فلها أن تجد فيه الدليل الكامل أو مبدأ الثبوت أو مجرد القرينة ، وهى صاحبة السلطان فى هذا التقدير لا معقب عليها متى كان سائغاً وله سنده من ذات الأقوال (١) .

ونرى — مع الأستاذ الدكتور سليمان مرقس — نظراً لأن الفرق بين نوعى الإقرار يتعلق بظروف صدورهما ولا يمس طبيعتهما ، ولما كان من الميسور التثبت من جدية الإقرار غير القضائى ، لذا يتعين المساواة بينهما فى الأحكام ويطبق القاضى عناصر العمل القانونى على الاقرار فإذا توافرت إعتبره كذلك . وفى تصرفه هذا لا يخضع لرقابة محكمة النقض . ويتعين الأخذ بالاقرار غير القضائى متى ثبت للمحكمة صحته لاتحاد العلة فى الحالتين ، ويجب ألا يسمح بالعدول لغير سبب يبطله لأن الاقرار يستمد صفة اللزوم من كونه عملا قانونياً يتم بإرادة واحدة لا من صدوره بمجلس القضاء . كما يلزم أن يراعى القاضى عدم تجزئة الاقرار لأنهـا نتيجة لارادة المقر لا لصدور الاقرار فى مجلس القضاء . وقد أخذت محكمة

---

(١) الدكتور سليمان مرقس — الالتزامات ص ٩٥٣ ، والحكم بالهامش نقض ٢٨ يونية ١٩٦٢ المحاماة ٤٣ — ٤٦٨/٨١٨ .

الاستئناف المختلط بذلك فقررت أنه متى ثبت للقاضى جدية الاقرار غير القضائى فإن هذا الاقرار لا يقبل التجزئة (١) .

الفرع الثالث

اليمين

تعريف اليمين وأنواعه :

اليمين قول يتخذ فيه الحالف الله شاهداً على صدق ما يقول (٢) أو فى عبارة أخرى هى إشهاد الله تعالى على ما يقول الحالف ، تقوية لهذا القول وتعزيزاً له(٣) .

واليمين قد تكون قضائية تؤدى أمام القضاء ، أو غير قضائية لا تؤدى فى الجلسة . وليس لليمين غير القضائية أحكام خاصة ، بل تطبق فى الاتفاق عليها ، وآثارها وإثباتها القواعد العامة . ولا يهم فى نظرية الإثبات ، سوى اليمين القضائية .

تنقسم اليمين إلى حاسمة يوجهها الخصم إلى خصمه محتكماً إلى ضميره لحسم النزاع ، ويمين متممة يوجهها القاضى إلى أى من الخصمين ليستكمل بها أدلة هذا الخصم . ويوجه اليمين الحاسمة أى من الخصمين ممن يكون عليه عبء إثبات واقعة قانونية . يوجهها المدعى والمدعى عليه فيما يجب عليه أن يثبته وقد نص عليها المشرع فى المادة ١١٤ إثبات . كما أجيز للقاضى منع توجيه اليمين منعاً للتعسف فى توجيهها ، كأن تكون الواقعة المراد التحليف عليها غير محتمله الصدق أو كذبتها مستندات الدعوى

---

(١) المرجع السابق والاحكام بالهامش .

(٢) الدكتور عبد الرزاق السنهوري المرجع السابق فقرة ٢٦٤

(٣) الدكتور عبد المنعم الصده المرجع السابق فقرة ٢٩٠ .

أو كانت غير منتجة أو كانت خالية من الدليل ولكن إستغل المدعى ورع خصمه وتحرجه من عدم الحلف . وتوجه اليمين الحاسمة إلى الخصم الآخر الذى له المطالبة بالاثبات . وسميت حاسمة لأنها تتعلق بشخص الحالف وبواقعة قانونية يتوقف عليها الفصل نهائياً فى الدعوى . فإذا لم تكن متعلقة بشخص من وجهت إليه إنصبت اليمين على مجرد علمه بها — كما فى يمين العلم التى توجه للوارث بأن يحلف أنه لا يعلم أن مورثه مدين بهذا الحق (يمين عدم المعرفة) . ولا يجوز لمن وجه اليمين الحاسمة أن يرجع فى ذلك متى قبل الخصم أن يحلف (١) .

ومتى وجهت اليمين الحاسمة وجب على الخصم الموجهة إليه إما أن يحلف وإما أن يردها ، فإذا لم يختر أيهما كان ناكلا . فإذا حلف إنحسم النزاع نهائياً وخسر الخصم الإخر دعواه ولا يجوز له أن يعود إلى مخاصمة الخصم الحالف مرة أخرى ليثبت كذب اليمين كما لا يجوز له تقديم أى وجه آخر للإثبات وقد نظمت المادة ١١٧ إثبات أحوال إثبات كذب اليمين والآثار المترتبة عليها .

وإذا رد الخصم الآخر اليمين فيكون للخصم الأول إما أن يحلف فيثبت حقه نهائياً وإما أن ينكل فترفض دعواه . وليس له أن يرد اليمين ثانية لخصمه . ولا يجوز لمن رد اليمين أن يرجع فى رده متى قبل خصمه أن يحلف . ويعتبر كل من نكل عن حلف اليمين دون أن يردها خاسراً دعواه ويقع النكول من الخصم الموجه إليه حلف اليمين أو من الخصم الذى وجهها ثم ردت عليه إذا لم يحلف (مادة ١١٨ أثبات) .

---

(١) الدكتور محمود جمال الدين زكى المرجع السابق ص ١١٠–١١٢ .

أما اليمين المتممة فيوجهها القاضى من تلقاء نفسه لأى من الخصمين عندما يرى أن الخصم قدم دليلا غير كاف على دعواه ليتمم الدليل باليمين ونص عليها قانون الاثبات فى المادة ١١٩ . ويشترط لتوجيهها ألا يكون فى الدعوى دليل كامل أو ألا تكون الدعوى خالية من دليل أى أن يكون هناك دليل ناقص يكمله القاضى باليمين المتممة . ولا يجوز للخصم الذى وجهت إليه اليمين المتممة أن يردها على الخصم الآخر . ولا تعتبر اليمين المتممة حجة قاطعة بل يكون للقاضى مطلق الخيار فى الاعتداد بها أو التجاوز عنها . فله أن يقضى على أساس اليمين التى أديت أو على أساس عناصر إثبات أخرى ، إجتمعت له قبل أو بعد أدائها (١) .

(١) المرجع السابق .

الفصل الثانى

الادلة المقيدة

هى الأدلة التى تثبت بها بعض الوقائع القانونية فقط ، وهى الشهادة وما يقوم مقامها من قرائن ومعاينة . وقد فقدت الشهادة أهميتها كدليل فى المجتمعات الحديثة نتيجة كثرة عدد السكان وعدم إمكان التأكد من من تحلى الشهود بالصدق والأمانة دائماً فضلا عن إختلافهم فى القدرة على الإدراك وتعرض شهادتهم لخطر النسيان . وقد أدى ذلك إلى إفتراض توافر هذه الصفات حتى يقوم الدليل على العكس . ولكن حيث كثر إحتمال الكذب والتلفيق وشهادة الزور تزعزعت شهادة الشهود ، وإنما لم يمكن الاستغناء عنها فأحاطها المشرع ببعض الضمانات من ناحية رسم إجراءات التحقيق وفرض عقوبات مشددة ومنح القاضى سلطة تقدير قوتها كما خفض مرتبتها من الأدلة لاحتمال أن يتطرق إليها الشك وفضل عليها الكتابة .

لهذا ضيق المشرع من النطاق الذى يجوز فيه الإثبات بالبينة كما لم يجعل لها حجية مطلقة فى الاثبات . وقد أسلفنا أن المشرع منح القاضى سلطة تقدير قيمة الشهادة والاقتناع أو عدم الاقتناع بصحة الشهادة لذا فإنه ينبغى أن نعرض لتحديد النطاق الذى يجوز فيه الاثبات بشهادة الشهود .

الفرع الاول

شهـــادة الشهـــود

يقصد بها إخبار الإنسان فى مجلس القضاء بواقعة صدرت من غيره يترتب عليها حق لغيره . على أن يكون الشاهد « قد أدرك شخصياً بحواسه الواقعة التى يشهد بها بحيث يكون قد رآها أو سمعها بنفسه(١) » ويشترط فى الشاهد أن يكون مميزاً ، وألا تقل سنه عن ١٥ سنة وألا تسمع شهادته بدون يمين على سبيل الاستدلال فقط (مادة ٦٤ إثبات) . ويشترط فى موضوع الشهادة أن يكون الشاهد يعلم بها شخصياً بأن رأى أو سمع بنفسه . ويشترط أن يكون موضوع الشهادة مما يجيز القانون إثباته بالبينة. وسنتكلم فى مبحث عن قوة الإثبات المحدودة للشهادة وفى مبحث تال عن قوة الإثبات المطلقة للبينة.

المبحث الاول

في قوة الاثبات المحدودة للشهادة

نص المشرع فى المادة ٦٠ إثبات على أنه « فى غير المواد التجارية إذا كان التصرف القانونى تزيد قيمته على عشرين جنيهاً أو كان غير محدد القيمة فلا تجوز شهادة الشهود فى إثبات وجوده أو إنقضائه ما لم يوجد إتفاق أو نص يقضى بغير ذلك .

كما نص فى المادة ٦١ إثبات على أنه « لا يجوز الإثبات بشهادة الشهود ولو لم تزد القيمة على عشرين جنيهاً (أ) فيما يخالف أو يجاوز ما اشتمل عليه دليل كتابى .

---

(١) الدكتور سليمان مرقس أصول الاثبات ١٩٥٢ فقرة ٢٩ .

مؤدى هاتين القاعدتين أنه لا يجوز إثبات التصرفات القانونية المدنية، إذا زادت قيمتها على عشرين جنيهاً ، أو كانت غير محددة القيمة إلا بالكتابة وأنه لا يجوز ، ولو لم تزد قيمتها على عشرين جنيهاً إثبات ما يخالف الثابت كتابه أو ما يجاوزه إلا بالكتابة .

ولا تتعلق هاتان القاعدتان بالنظام العام ، ويجوز من ثم الاتفاق على عكسها . فيجوز الإتفاق على جواز الإثبات بالبينة فى تصرفات مدنية تزيد قيمتها على عشرين جنيهاً أو تكون غير محدودة القيمة . كما يجوز الإتفاق على جواز الإثبات بالشهادة فيما يخالف أو يجاوز الكتابة . ويجوز أخيراً الإتفاق على وجوب الإثبات بالكتابة فى تصرفات قانونية لا تزيد قيمتها على عشرين جنيهاً .

ويقتضى عدم جواز الإثبات بالشهادة وجوب الإثبات بالكتابة ولكن المشرع أورد إستثناءات ثلاثة ، فتجوز الشهادة فى إثبات التصرفات المدنية التى تزيد قيمتها على عشرين جنيهاً أو تكون غير محددة القيمة ، وكذلك فى إثبات ما يخالف الكتابة أو يجاوزها . ولذلك نعرض فى مطلب أول القواعد العامة ، وفى مطلب ثان الاستثناءات التى ترد عليها .

المطلب الاول

القواعد العامة في الاثبات بشهادة الشهود

القـــاعدة الاولى :

لا تجوز الشهادة فى إثبات التصرفات القانونية المدنية التى تزيد قيمتها على عشرين جنيهاً أو تكون غير محدودة القيمة . مؤدى هذه القاعدة أن الاثبات بشهادة الشهود لا يجوز إلا إذا كانت قيمة التصرف القانونى لا تزيد عن عشرين جنيهاً . فإذا كانت غير محددة القيمة كدعوى الحساب

وطلب إيداع مستندات غير محددة القيمة أو كانت قيمة التصرف أزيد من عشرين جنيهاً ، فلا يجوز الاثبات إلا بالكتابة وبمعنى آخر تجب الكتابة .

وقد دفع المشرع النصاب الجائز إثباته بشهادة الشهود إلى عشرين جنيهاً بدلا من عشرة جنيهات فى القانون الملغى إعتباراً منه للتغيير الذى طرأ على القوة الشرائية للنقود (المذكرة الايضاحية) .

ولا يعتد فى تحديد قيمة التصرف بالتغير فى قيمة النقود نتيجة إرتفاع أسعار السلع أو إنخفاضها بل تعتبر قيمة التصرف ثابتة ، فإذا كان الالتزام بدفع مبلغ من النقود فلا يثير أى صعوبة ولو كانت النقود أجنبية فإنها تحول إلى نقود مصرية بحسب سعر الصرف وقت قيام الصرف ، أما إذا كان محله غير نقود ، تولى القاضى تقدير قيمته ، وقت قيام التصرف ، وله أن يستعين بخبير يندب لهذا الغرض .

وتؤدى قاعدة إعتبار قيمة التصرف وقت إنعقاده لا وقت المطالبة أو الاثبات إلى أنه إذا كانت القيمة وقت صدوره تزيد على عشرين جنيهاً تعين إثباته بالكتابة ، ولو هبطت قيمته إلى ما دون هذا المبلغ وقت إثباته . ويترتب على هذه القاعدة نتيجتان هامتان :

الأولى: جواز الاثبات بالبينة إذا طالب المدعى بمبلغ يزيد على عشرين جنيهاً على أساس تصرف قانونى لا تزيد قيمته وقت صدوره على عشرين جنيهاً . وقد نص القانون فى المادة ٦٠ ف ٢ على أنه يجوز الإثبات بشهادة الشهود إذا كانت زيادة الإلتزام على عشرين جنيهاً لم تأت إلا من ضم

---

(١) الدكتور عبد المنعم فرج الصده الاثبات في المواد المدنية — المرجع السابق فقرة ١٧٢ .

الفوائد والملحقات إلى الأصل وذلك لأن تقدير وجوب الحصول على دليل كتابى مقدماً ينبغى أن يناط بقيمة التصرف وقت إنعقاده .

الثانية : عدم جواز الإثبات بالبينة إذا طالب المدعى بمبلغ لا يزيد على عشرين جنيهاً على أساس تصرف قانونى تزيد قيمته وقت نشوئه على عشرين جنيهاً . وقد نصت على هذه النتيجة المادة ٦١ بند ب . لا يجوز الإثبات بشهادة الشهود ، ولو لم تزد القيمة على عشرين جنيها إذا كان المطلوب هو الباقى أو جزء من حق لا يجوز إثباته إلا بالكتابة .

كذلك تكون العبرة فى الوفاء إذا كان جزئياً بقيمة الإلتزام الأصلى على خلاف الحكم الذى كان قائماً فى ظل القانون الملغى لأنه كان محل نقد نظراً لأنه يمكن من يتمسك بالوفاء من إدعاء الوفاء على دفعات متعددة لا تجاوز قيمة كل منها النصاب الجائز إثباته بشهادة الشهود فيتيسر له بذلك الاثبات بشهادة الشهود ولو جاوزت قيمة إلتزامه نصابها ويتخلص بذلك من واجب الاثبات بالدليل الكتابى ، وهو تحايل لا يجوز إقراره .

وإذا اشتملت الدعوى على طلبات متعددة ناشئة عن مصادر متعددة جاز إثبات كل طلب على حدة بالشهادة ما دامت قيمته لا تزيد وقت إنشائه على عشرين جنيهاً ولو كانت هذه الطلبات فى مجموعها تزيد على هذه القيمة ولو كان منشؤها علاقات بين الخصوم أنفسهم أو تصرفات من طبيعة واحدة .

القاعدة الثانية :

لا تجوز الشهادة فى إثبات ما يجاوز أو يخالف الكتابة وذلك لأنه إذا اتفق المتعاقدان على الإثبات بالكتابة إمتنع الإثبات بشهادة الشهود ولو لم يكونوا ملزمين قانوناً بالالتجاء إليها . يجب لتطبيق هذه القاعدة توافر أربعة شروط .

١ — كتابة أعدت للإثبات . يشترط أن تكون هناك كتابة معدة مقدماً للإثبات ، تحمل توقيع المدين . أما الأوراق التى لم تعد مقدماً للإثبات كالدفاتر التجارية فلا تخضع للقاعدة ويجوز إثبات ما يخالفها أو يجاوزها بالبينة .

٢ — إثبات ما يجاوز أو يخالف الكتابة . يجب أن يكون ما يراد إثباته مخالفاً للثابت بالكتابة أو يجاوزه — والمقصود إثبات ما يناقض الكتابة أى تكذيبها ، أما المجاوزة فمعناها الإضافة إلى ما هو مكتوب ، بالادعاء بصدور تعديلات شفوية وقت إبرام العقد أو بعده .

٣ — إقتصار القاعدة على الإثبات فيما بين العاقدين ، ولا تمتد للغير الذى يجوز له ان يثبت ما يجاوز أو يخالف الكتابة بشهادة الشهود . لأن التصرف يعتبر واقعة مادية بالنسبة له (١) .

٤ — عدم وجود غش نحو القانون.. ويجب أخيراً ألا يوجد غش نحو القانون ويقصد بالغش تواطؤ العاقدين على مخالفة قاعدة قانونية تتعلق بالنظام العام ، وإخفاء هذه المخالفة تحت ستار تصرف مشروع . ولم يرد هذا الشرط فى المادة ١/٤٠١ من القانون الملغى ولا المادة ٦١ من القانون الحالى ومع ذلك فهو لازم لكشف الإحتيال على القانون ، وقبول الإثبات بكافة الطرق لسد الطريق على كل محاولة غش نحو القانون .

---

(١) الدكتور محمود جمال الدين زكى المرجع السابق ص ٧١ وما بعدها

المطلب الثانى

الاستثنـــــاءات

أجاز المشرع فى تلك الاستثناءات إثبات التصرفات المدنية التى تزيد قيمتها على عشرين جنيهاً أو فيما يجاوز أو يخالف ما ورد فى دليل كتابى بالنسبة للتصرفات التى لا تزيد على عشرين جنيهاً بشهادة الشهود . وهذه الاستثناءات نوعان :

١ — نوع يوجد فيه دليل كتابى غير كامل .. مبدأ ثبوت بالكتابة .

٢ — نوع يوجد فيه مانع من الحصول على دليل كتابى ، أو مانع من تقديم الدليل الكتابى بعد الحصول عليه يتوافر عند فقده بسبب أجنبى.

١ — مبدا الثبوت بالكتابة :

يجوز الإثبات بالشهادة فيما كان يجب إثباته بالكتابة إذا وجد مبدأ ثبوت بالكتابة (م ٦٢ إثبات) . ويمكن تعريفه بأنه كل كتابة تصدر من الخصم ويكون من شأنها أن تجعل التصرف المدعى به قريب الاحتمال . فيكون مبدأ ثبوت بالكتابة مضافاً إليه البينة دليلا كاملا يثبت به ما كان يجب إثباته بالكتابة ، ولو تطلب القانون بنص خاص الإثبات بالكتابة ، كالصلح والكفالة . وتعتبر الشهادة فى حالة مبدأ الثبوت بالكتابة دليلا مكملا — فأقوال الشهود ومبدأ الثبوث بالكتابة يتبادلان المعونة فى إقناع القاضى : البينة تكمل الكتابة ، وهذه الأخيرة تمنح القوة لأقوال الشهود . ويجب لاعتبار الكتابة مبدأ ثبوت أن يتوافر ثلاثة شروط :

١ — وجود محرر ، أى ورقة مكتوبة ، أيا كان الغرض منها أو شكلها. وقد يستخلص من عدة أوراق مجتمعة . وعلى ذلك لا تصلح الأقوال الشفوية أو الأعمال المادية المحضة .

٢ — صدور المحرر ممن يحتج به عليه ، يجب أن تكون الورقة صادرة من الخصم الذى يحتج بها عليه ، إذا كانت تحمل توقيعه أو بخطه . ويعتبر كذلك أيضاً إذا كانت تحمل توقيع أو بخط نائب عنه فى حدود نيابته . وتعتبر كذلك أيضاً ، ولو لم تكن تحمل توقيع أيهما ، إذا سلم الخصم بما جاء بها صراحة أو ضمناً .

٣ — صيرورة الواقعة المدعى بها قريبة التصديق ، وبعبارة أخرى تكون مرجحة الصحة ، ولا يكفى أن يترتب عليها أن تصبح الواقعة ممكنة الحصول .

فإذا توافرت هذه الشروط جاز للقاضى أن يكمل مبدأ الثبوت بالكتابة بالشهادة أو القرائن فى كل ما كان يجب إثباته بالكتابة . ولا إلزام على القاضى فى إجابة الطالب إلى ذلك كما هو الحال فى جميع الحالات التى يجوز فيها الإثبات بالبينة .

موانع الحصول على كتابة :

أجاز المشرع الإثبات بالشهادة ، فيما كان يجب إثباته بالكتابة ، إذا وجد مانع مادى أو أدبى يحول دون الحصول على دليل كتابى (م٦٣) لأنه إذا أحاطت بالمتعاقدين ظروف تمنعهم من الحصول على الدليل ، فلا مناص من التيسير بالإثبات بشهادة الشهود . لأن القانون لا يطلب المستحيل . والمانع قد يكون مادياً كما فى حالة الوديعة الاضطرارية ، وقد يكون أدبياً ويقوم على حالة نفسية ، أو إعتبارات أدبية ، تمنع الشخص من الحصول على دليل كتابى، وأكثر ما ترجع الموانع الأدبية طبقاً لأحكام القضاء إلى (١) الزوجية والقرابة (٢) علاقة الخدمة (٣) العرف المتبع فى بعض المهن .

فقد السند الكتابى لسبب أجنبى :

كذلك يجوز الاثبات بشهادة الشهود فيما كان يجب إثباته بالكتابة إذا فقد الدائن سنده بسبب أجنبى لا يد له فيه . فى هذه الحالة أعد الدليل مقدماً وروعيت القواعد القانونية فى الاثبات . ولكن فقد الدليل بسبب لا دخل لارادته فيه . وتكون إعتبارات الضرورة فى هذه الحالة أظهر منها فى الحالة السابقة التى إمتنع فيها الحصول على دليل .

ويتعين على الدائن ، حتى يستفيد من الاستثناء أن يثبت سبق وجود دليل كتابى لديه ، وإنه فقده لسبب أجنبى . ويجب أن يكون إثباته وجود السند مستوفياً الشروط القانونية ومضمونه المدعى به . ويتم هذا الاثبات بكافة الطرق لورودة على واقعة مادية . ويكفى لاثبات السبب الأجنبى ألا يرجع فقد السند إلى فعل المدعى أو إهماله . فإذا توافر الشرطان جاز الاثبات بشهادة الشهود .

المبحث الثانى

فى قوة الاثبات المطلقة لشهادة الشهود

تكون لشهادة الشهود قوة إثبات مطلقة فى نطاق الوقائع المادية والتصرفات التجارية :

الوقائع المادية :

لا تسمح طبيعة الوقائع المادية فى أغلب الصور بإعداد دليل مقدماً لاثباتها . كما هو الحال فى التصرفات القانونية . والمثال على ذلك كيف يتيسر لحائز العقار أن يعد محرراً لاثبات وضع يده على هذا العقار ، أو يتصور أن يكون بين يدى المصاب فى حادثة محرر لاثباتها أو لاثبات خطأ المدعى عليه فى دعوى التعويض . لذلك كان الأصل فى نطاق

الوقائع المادية جواز الاثبات بالشهادة . فالوقائع المادية يجوز إثباتها بكافة طرق الاثبات .

وللشهادة قوة مطلقة فى إثبات الوقائع المادية القانونية وتستوى مع الشهادة القرائن .

التصرفات التجـــارية :

الأصل حرية الاثبات فى المسائل التجارية نظراً لسرعة التعامل والثقة المتبادلة . لذلك يجوز إثبات هـذه التصرفات مهما كانت قيمتها بكافة طرق الاثبات ومن بينها شهادة الشهود .

وذلك لأن القاعدة التى تقضى بمنع الاثبات بالبينة ، إذا جاوزت قيمة التصرف عشرين جنيهاً أوكان التصرف غير محدد القيمة لا تسرى على المواد التجارية وفقاً لعبارة المادة ٦٠ من قانون الاثبات . ولذلك يجوز فيها الاثبات بكافة الطرق . والحكمة فى ذلك هى كما أسلفت أن ما تستلزمه المعـاملات التجارية من سرعة وسهولة وبساطة يتنافى مع إشتراط الكتابة فى الاثبات . ولهذا كان جواز الاثبات بشهادة الشهود فى هذا النطاق أمراً تقتضيه ظروف التجارة .

ويحدد القانون التجارى طبيعة التصرف . فقد يكون العمل القانونى تجارياً بطبيعته ، أو بالتبعية كما إذا قام به تاجر بالتبعية لحرفته بالرغم من أنه فى الأصل مدنى ، وقد يكون مختلطاً أى يكون مدنياً بالنسبة لطرف وتجارياً بالنسبة للطرف الآخر [1] ولا يثير أحد النوعين السابقين صعوبة ما فى الاثبات . أما النوع المختلط ومثله بيع المزارع حاصلات أرضه لأحد التجار فنتبع القواعد التجارية فى الاثبـات فى مواجهة من كان

---

(١) الدكتور عبد المنعم فرج الصده المرجع السابق فقرة ١٩٤ .

التصرف تجارياً بالنسبة له ، فيجوز للمزارع أن يثبت تسلم التاجر للحاصلات بالبينة مهما كانت قيمتها ، وتتبع القواعد المدنية فى الاثبات فى مواجهة من كان التصرف مدنياً بالنسبة له فلا يجوز للتاجر أن يثبت دفع الثمن ، إذا كان يزيد على عشرين جنيهاً إلا بالكتابة (١) .

وليس الاثبات بالشهادة فى المواد التجارية شأنه شأن الاثبات بالدفاتر التجارية ، واجباً على القاضى، بل له إزاءه سلطة تقديرية واسعة ،ويستطيع أن يرفض الاثبات بها إذا رأى فى خصوص الدعوى أنه غير مقبول كما إذا كان موضوع التصرف كبير القيمة أو جرت العادة بين التجار على إتباعه بالكتابة (٢) .

الفرع الثانى

في القــــــــرائن

القرائن ، نوعاها :

القرائن وفقاً للمادة ١٣٤٩ من المجموعة المدنية الفرنسية هى « النتائج التى يستخلصها القانون أو القاضى من واقعة معلومة لمعرفة واقعة مجهولة(٣)» فالقرائن وفقاً لهذا التعريف نوعان : قرائن قضائية يستنبطها القاضى من ظروف الدعوى ، وقرائن قانونية هى التى يستنبطها المشرع ويتضمنها نص القانون .

وقد نص قانون الاثبات فى المادة ٩٩ على أن القرينة القانونية تغنى

---

(١) الدكتور محمود جمال الدين زكى المرجع السابق فقرة ٤٢ .

(٢) الدكتور عبد الرزاق السنهوري المرجع السابق فقرة ١٨٥ ، والدكتور عبدالمنعم فرج الصده .

(٣) مجموعة الاعمال التحضيرية للقانون المدنى ج ٢ ص ٤١٤ .

من قررت لمصلحته عن اية طريقة أخرى من طرق الإثبات ، على أنه يجوز نقض هذه القرينة بالدليل العكسى ما لم يوجد نص يقضى بغير ذلك.

ويستفاد من هذا النص كما ذهب إلى ذلك الدكتور جلال العدوى ، ونسايره فى الرأى ، «أن إثبات الواقعة التى يقيمها القانون قرينة على قيام واقعة أخرى يغنى عن إثبات هذه الواقعة الأخيرة . وعلى ذلك فليس بصحيح ما يقال من أن القرينة القانونية تعفى من الإثبات ، إذ من المحقق انه يجب إثبات الواقعة التى يقيمها القانون قرينة على قيام واقعة أخرى بحيث يكون أثر القرينة القانونية قاصراً على عدم وجوب إثبات ذات الواقعة المرتبة للأثر القانونى المتنازع عليه إكتفاء بإثبات الواقعة التى أقامها القانون قرينة على قيامها (١) .

وتعد القرائن القانونية فى الواقع تطبيقات لقاعدة عامة هى قاعدة الأخذ بالغالب المألوف حتى يثبت عكسه . ويثبت هذا العكس إذا إنتفى الأساس الذى تقوم عليه بالنسبة لبعض الحالات (٢) .

ويستفاد من نص المادة ٩٩ أن الأصل أن قرائن الإثبات القانونية غير قاطعة أى تقبل إثبات عكسها والاستثناء أن تكون قرائن قانونية قاطعة أى يمنع القانون بنص صريح إثبات عكسها . ويفسر سكوت المشرع عن جواز نقضها بالرجوع إلى الأصل فتكون القرينة غير قاطعة . وإذا منع المشرع إثبات عكس القرينة فقد نقلها من نطاق الدليل فى الإثبات إلى نطاق القواعد الموضوعية .

ومع ذلك يجمع الفقه على أن قرائن الاثبات القاطعة التى ينص القانون على عدم جواز نقضها بالدليل العكسى يجوز مع ذلك نقضها

---

(١) الدكتور جلال العدوي المرجع السابق ص ٥١ .
(٢) المرجع السابق ص ٥٢ .

بالاقرار واليمين فالدليل العكسى الذى لا يجوز أن تنقض به قرائن الاثبات القاطعة لا ينصرف إلى الاقرار واليمين . ذلك أن المقصود بعدم جواز نقض قرينة الاثبات القاطعة هو مجرد عدم جواز نقضها ممن تقررت تلك القرينة لصالحه . وما دام الاقرار واليمين يصدران ممن تقررت القرينة لصالحه فإنه لا محل لأعمالها إذا صدر عنه أيهما لما ينطوى عليه ذلك من نزول لاحق عن التمسك بها (١) .

حجية الأمر المقضى يقصد بها أن يكون الحكم حجة بما فصل فيه من حقوق بحيث لا يجوز لأحد الخصوم أن يعود إلى المنازعة فيما قضى . وذلك لأنه لا يحوز قوة الأمر المقضى إلا إذا كان نهائياً سواء كان غير قابل ، منذ صدوره للطعن فيه بالمعارضة أو بالاستئناف أو كان قابلا للطعن ثم صار نهائياً بفوات ميعاد المعارضة فيه أو إستئنافه أو طعن فيه وتأيد فى المعارضة أو الاستئناف . ونرى أن هذا هو المقصود من حجية الأمر المقضى وليس حجية الشىء المحكوم فيه . وقد نص المشرع على حجية الأمر المقضى فى المادة ١٠١ إثبات وأورد أنه لا يجوز قبول دليل ينقض هذه الحجية — وقد ورد بالمذكرة الإيضاحية أن أورد المشرع أحكام حجية الأمر المقضى فى فصل مستقل عن الفصل الخاص بالقران وإن جمعها فى الباب الرابع منه ، ذلك أن حجية الأمر المقضى وت إشتركت مع القرائن القانونية فى الأساس واتحدت معها فى أن إستنباطها مبنى على الغالب من الأحوال إلا أنها تختلف عنها فى أنها لا يجوز إثباإثه عكسها بأى طريق من طرق الاثبات ، ولو بالإقرار أو اليمين ، وهو ما جعل الفقه الحديث يعتبرها من القواعد الموضوعية .

(١) الدكتور عبد الرزاق السنهوري — المرجع السابق ص ٦١٣ ، جلال العدوي ص ٥٣ .

كما أن المشرع جعل الحكم بها تلقائياً دون طلب من الخصوم عملا على إستقرار الحقوق لأصحابها ومنعاً لتضارب الأحكام تحقيقاً لمصلحة عامة تعتبر من للنظام العام .

ويشترط لثبوت قوة الأمر المقضى أن يكون الحكم قضائياً ، نهائياً ، وتكون هذه القوة مقصورة على منطوقه ولا تمتد لأسبابه إلا إذا كانت على إرتباط وثيق به . ويشترط للدفع أو الحكم بسبق الفصل فى الدعوى إستناداً إلى قوة الأمر المقضى شروط ثلاثة هى وحدة الخصوم ، ووحدة المحل ، ووحدة السبب . وقد أوردتها المادة ١٠١ إثبات .

القرائن القضـــائية :

تعتبر القرائن القضائية طريقاً للإثبات قليل الأهمية فى الحيـاة العملية ، فى المعاملات المدنية ، لأن العقيدة التى تترتب عليها فى نفس القاضى لا تزيد عن قرب الاحتمال أقل من تلك التى ترفرها فى نفسه الكتابة . ومع ذلك فالدليل المستخلص منها الذى يقوم على إمارات مادية يكون فى بعض الأحيـان أكثر صدقاً من الذى توحى به الشهادة . وكما يقول المثـل الانجليزى القضائى « الوقائع لا تكذب » ولكن قد يساء فهمها ، وتكون النتيجة المستخلصة منها كاذبة . ولكن مع ذلك فالعيب لا يكمن فيها ولكن فى فهم القاضى لها .

وللقرينة القضائية عنصران : (١) واقعة ثابتة يختارها القاضى من بين وقائع الدعوى وتسمى هذه الواقعة بالدلائل أو الأمارات (indices) وهذا هو العنصر المادى للقرينة (٢) عملية إستنباط يقوم بها القاضى ، من هـذه الحقيقة الثابتة إلى الواقعة المراد إثباتها وهذا هو العنصر المعنوى للقرينة .

وقد تكون الواقعة الثابتة التى إختارها القاضى ، قد ثبتت بورقة

مكتوبة أو بشهادة شهود أو بيمين ، أو بإقرار أو بقرينة أخرى دلت على الواقعة التى تستنبط منها القرينة ، أو بجملة من هذه الطرق ويكون القاضى حراً فى إختياره للواقعة كأن يراها أكثر موافاة للدليل وأيسر فى إستنباط القرينة .

يبدأ بعد ذلك القاضى أشق مجهود يبذله فى إستخلاص الدليل . إذ يستنبط من هذه الواقعة الثابتة الدليل على الواقعة التى يراد إثباتها ، فيتخذ من الواقعة المعلومة قرينة على الواقعة المجهولة . والأمثلة كثيرة على ذلك فقد يعتبر صلة القرابة بين البائع والمشترى قرينة على الصورية فى البيع . ثم قد يتخذ من واقعة التنازل عن تنفيذ الحكم قرينة قضائية على وقوع صلح بين المحكوم له والمحكوم عليه .

وللقاضى السلطة المطلقة فى إستنباط القرائن القضائية التى يعتمد عليها فى تكوين عقيدته .وقدنص المشرع فى المادة ١٠٠ إثبات على أن يترك لتقدير القاضى إستنباط كل قرينة لم يقررها القانون . ولايجوز الاثبات بهذه القرائن إلا فى الأحوال التى يجوز فيها الاثبات بشهادة الشهود .

وعلى ذلك تجوز القرائن القضائية فى إثبات الوقائع المادية ،التصرفات التجارية ، التصرفات القانونية المدنية التى لا تجاوز قيمتها عشرين جنيهاً . ولا تجوز ، على العكس ، فى إثبات التصرفات المدنية التى تزيد قيمتها على عشرين جنيهاً أو تكون غير محددة القيمة ، ولا فى إثبات ما يخالف أو يجاوز الثابت فى دليل كتابى إلا فى الحالات الثلاث المستثناة وهى مبدأ الثبوت بالكتابة ، وجود مانع من الحصول على الدليل ، فقدان السند الكتابى .

---

(١) الدكتور عبد الرزاق السنهوري المرجع السابق فقرة ١٧٤ .

الفرع الثالث

المعـــاينة والخـــبرة

نص المشرع على المعاينة فى الباب السابع من قانون الاثبات (مواد ١٣١ — ١٢٤) . فإذا رأت المحكمة أن معاينة المتنازع فيه سواء أكان عقاراً أم منقولا مجدية فإن لها أن تقرر من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الخصم الانتقال للمعاينة أو ندب أحد قضاتها لذلك ، وللمحكمة ولمن تندبه من قضاتها حال الانتقال أن يعين خبيراً للاستعانة به فى المعاينة كما أن لها ، والقاضى المنتدب سماع من يرى سماعه من الشهود ، وتكون دعوة هؤلاء للحضور ولو شفوياً من كاتب المحكمة .

ويوجب القانون على المحكمة أو القاضى المنتدب للمعاينة أن يحرر محضراً تبين فيه جميع الأعمال المتعلقة بالمعاينة نظراً لأهمية ما تسفر عنه ، ورتب البطلان جزاء على عدم تحرير المحضر .

وللمحكمة أن ترفض الانتقال للمعاينة متى رأت من ظروف الدعوى وأدلتها ما يكفى لتكوين عقيدتها (١) .

وقد أسلفنا أن للمحكمة أو القاضى المنتدب أن يستعين بخبير فى المعاينة وقد نص المشرع على أنه للمحكمة عند الاقتضاء أن تحكم بندب خبير واحد أو ثلاثة ويجب أن يشمل منطوق الحكم على بيـــان دقيق بالمأمورية والتدابير العاجلة التى يؤذن فى إتخاذها ، الأمانة ، الأجل المضروب ، تاريخ الجلسة فى حالة دفع الأعانة أو عدم دفعها (مادة ١٣٥ إثبات) .

---

(١) الدكتور رمزى سيف ــ الوسيط في شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية الطبعة الثانية ١٩٦٩ ص ٦٥٦ وحكم النقض بالهامش ٢٥ فبراير ١٩٦٠ ــ مجموعة أحكام محكمة النقض سنة ١١ ص ١٨٤ .

ويعتبر الخبراء طائفة من أعوان القضاء لهم معلومات فنية خاصة ، تعوز القضاة ، لذا يستعين بهم القضاة لابداء الرأى إذا إقتضى تحقيق الدعوى الالمام بمعلومات لا تشملها معارف القاضى كالطب والزراعة والهندسة والمحاسبة والكيمياء والخطوط وغيرها .

وقد عمل المشرع فى القانون الجديد على أن يكون الخبراء الحكوميون تحت رقابة القضاء أسوة بخبراء الجدول كما إستحدث من النصوص ما يؤدى إلى الاسراع فى إنجاز المأموريات المحالة عليهم وإيجاد ضمانات فعالة لكفالة حسن سير العمل وصيانة حقوق المتقاضين .

القسم الثانى

نظرية الاثبـــات في المراجعـــة

مقـــدمة :

أوضحنا فى مقدمة البحث أن نظرية الاثبات فى المراجعة تستمد أهميتها مما يمكن تحقيقه من فوائد . ولما كانت هذه الفوائد تصدق على المجتمع الرأسمالى والاشتراكى على السواء ، بل يظهر أثرها واضحاً فى المجتمع الاشتراكى لتجمع الموارد الاقتصادية فى يد الدولة — ممثلة للمجتمع — بما يؤدى إليه من حماية أصولها الاقتصادية وتنميتها بكفاية قصوى فيرتفع مستوى معيشة أفرادها نتيجة زيادة الانتاج والدخل القومى ودخولهم .

وقد أخذت الجمهورية العربية المتحدة كدولة إشتراكية تتبع أسلوب الحل الاشتراكى أخيراً بالنظام المحاسبى الموحد الصادر بقرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ الذى يهدف إلى « توفير البيانات الأساسية ، وربط حسابات الوحدات الاقتصادية بالحسابات القومية : وتسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها . ولذلك فهو يهدف إلى توضيح الرؤية لكل من الوحدات الاقتصادية والأجهزة التى تضع السياسة الاقتصادية أو تراقب تنفيذها (١) .

يرى الباحث أنه يلزم حتى تتوافر البيانات التخطيطية السليمة وتتحقق الرقابة الواعية الجادة ، أن يكتمل هذا النظام بنظرية الاثبات التى تضفى صفة اليقين — نسبياً — على تلك البيانات الثابتة بالدليل الذى

---

(١) النظام المحاسبى الموحد الصادر في ديسمبر ١٩٦٦ الجزء الاول ص ٩ — ١٠ .

من وجوده والاقتناع به صدقها الاحتمالى المرجح ، والاعتماد عليها فى عمليات التخطيط القومى ، وتأخذ مكانها الطبيعى ضمن أسس وقواعد الرقابة المالية (١) .

ما هى طبيعة الاثبات فى المراجعة اذن ؟ :

يقصد بطبيعة الاثبات فى المراجعة التعريف بها تعريفاً يدل على ماهيتها تستوفى به جميع الذاتيات ، أى مجموع الصفات التى يكون مفهوماً مميزاً عما عداه ، يتم بالجنس البعيد والفصل القريب وحده (٢) .

يمكن تعريف الاثبات فى المراجعة بأنه :

« عملية إقامة الدليل على صدق أو كذب القضايا التى تحويها القوائم المالية الختامية » .

يشتمل هذا التعريف على الجنس الذى يضم الاثبات فى العلوم جميعاً ، وهو البرهان فى المنطق ، ذلك البرهان كما قال — بحق — أرسطو هو العلم منظوراً إليه فى أدواته ، كما أن العلم هو البرهان منظوراً إليه فى غايته (٣) .

يتعلق الاثبات بالبحث عن الدليل الذى يلزم من وجوده والاقتناع به وجود المدلول (٤) وتصدق هذه الخاصة على العلوم البحته ، والطبيعية ، والاجتماعية .

---

(١) المرجع السابق الجزء الثانى ص ١٤٨ — ص ١٥٢ ، ورد به (يجب أن يتم القيد من واقع المستندات المعتمدة من الجهة المختصة بالشئون المالية بالوحدة) ولم يبين هذه المستندات أو يحيل بشأنها الى ما يبينها .

(٢) دكتور عبد الرحمن بدوى (المنطق الصورى والرياضى) مكتبة النهضة العربية طبعة ١٩٦٢ ص ٥٧ .

(٣) الديتور عبد الرحمن بدوى (ابن سينا — البرهان) دار النهضة العربية ١٩٦٦ ص ١ .

(٤) الاستاذ الدكتور توفيق الطويل — أسس الفلسفة — دار النهضة العربية الطبعة الخامسة ١٩٦٧ ص ٤٠٠ معايير الحق .

كما يشتمل التعريف على الخاصة التى تميز الاثبات فى المراجعة عن الاثبات فى بقية العلوم ، فيبرز أنه يتجه إلى صدق أو كذب القضايا التى تحويها القوائم المالية الختامية .

وينتج عن الاثبات صفة الثبوت سواء صدقاً أو كذباً حتى يتمكن المراجع من إبداء رأيه الفنى المحايد الذى يعتمد عليه أصحاب المصالح المختلفة من مستثمرين حاليين ومتوقعين ومقرضين بالمعنى الواسع، والدولة، فى إصدار قراراتهم الاقتصادية .

ولا يقتصر صدق القضايا أو كذبها على التطابق مع الواقع (correspondence with reality)، وإنما يتعداه إلى التطابق مع الفروض والمبادىء والنظم المحاسبية المتعارف عليها ، ومع القوانين الأساسية وأساليب العمل بالمشروعات، بما يستفاد منه صدق نظرى إلى جانب الصدق الواقعى — ويكون ضابط الحقيقة هو الاتساق (consistency) والتماسك (coherence) والوضوح (Self-evidence) .

ينصب الصدق الواقعى على وجود الحقائق أو الأشياء أو الحقوق والالتزامات وتنفيذها المادى . ويتصف هذا الوجود بالقيمة فى وقت أو مكان معين ، وبإسناد ملكيته إلى شخص معين . وينصرف الصدق النظرى إلى ملاءمة وانطباق المبادىء المحاسبية على الوقائع ومعالجة قيودها المحاسبية بالتحليل والتبويب والتلخيص ثم عرض النتائج بقائمة الأرباح والخسائر والمركز المالى دقيقة صحيحة حسابياً .

ويكون الصدق الواقعى والنظرى ، على هذا الأساس ، هدفاً للإثبات فى المراجعة . ويعتبر أن التعريف قد تم بالأداة والغرض : أو الوسيلة والغاية .

وقد استخدم الدكتور محمد أحمد خليل (١) فكرة الصدق المحاسبي للدلالة على الصدق الواقعي والنظري فقرر أن العمليات المالية هي حقائق إقتصادية معبراً عنها بقيم مالية. وإذا حدث التعبير عنها بوضوح وصدق أمكن لقارىء القوائم المالية تكوين رأى سليم عنها . وإذا تعرضت هذه الحقائق في طريقها إلى حسابات المشروع إلى أخطاء في قيمتها المالية أو تبويبها أدى هذا إلى عدم الصدق المحاسبي . وفشل السجلات المحاسبية في التعبير عن هذه الحقائق .

ويرى الباحث أنه تحسن التفرقة بين الصدق النظرى (المحاسبي) والصدق الواقعي لأن الأول كما أسلفنا يتحقق بالتطابق مع المبادىء الملائمة وتطبيقها السليم ، والثاني يتحقق بالتطابق مع الواقع . ويتفرع عن ذلك إختلاف الوسائل المستخدمة للوصول إليها والأدلة الدالة عليها .

وتعبر فكرة الصدق الواقعي والنظرى عن أغراض المراجعة الأساسية كما عددها الكاتب الأمريكي (Benjamin Newman) ونوردها فيما يلي :

١ — الافصاح الكامل من عناصر الميزانية بدقة مع تبويبها

1 — Statement presentation

٢ — التطابق مع المبادى المحاسبية — 2 — Accounting principles

٣ — إتباع سياسة الثبات — 3 — Consistency

٤ — صدق العمليات المالية والأرصدة — 4 — Bona Fides

٥ — تحقيق ملكية الأصول — 5 — Ownrship of assets

٦ — تحقيق وجود الأصول — 6 — Existence of assets

---

(١) الاستاذ الدكتور محمد أحمد خليل (المراجعة والرقابة المحاسبية) دار الجامعات المصرية بالاسكندرية طبعة ١٩٦٨ ص ٢٦ .

٧ — تعلق الأصول والخصوم بالمشروع 7 — Pertinent to client

٨ — كشف المغالاة فى صافى الأصول

8 — Overstatement of net assets

٩ كشف التخفيض فى صافى الأصول عن طريق الاخفاء

9 — Understatement of net assets

١٠ — تحميل كل مدة مالية بعملياتها 10 — Accounting period

١١ — ضبط قيم العمليات ورصد الحسابات

11 — Accuracy of amounts

١٢ — الالمام بسياسات وإجراءات المشروع

12 — Company policy

١٣ — تقييم الرقابة الداخلية

13 — Evaluation of internal control

١٤ — تتبع الغش والمخالفات (١)

14 — Fraud and irregularities

ذلك أن البنود : الثلاثة الأولى والعاشر والحادى عشر والثانى عشر والثالث عشر تندرج جميعاً تحت مفهوم الصدق النظرى ، وتندرج بقية تحت الصدق الواقعى ، حيث أن أساسها الوجود الواقعى متصفاً بقيمة معينة دون مغالاة أو تخفيض ويستبعد إحتمال الغش أو المخالفات . . وتكون فكرة الصدق الواقعى وفكرة الصدق النظرى أدق تعبيراً عن أهداف الإثبات ومتسقة مع أهداف المراجعة ، بل أن هاتين الفكرتين منضبطتان لاستنادهما إلى معايير محددة ، وبالتالى فهما تفضلان ذكر هذه العناصر وتردها إليها كأصل عام تتفرع عنه جميعاً .

---

(١) Benjamin Newman, A C.P.A. Review manual, John Willy & Son, U.S.A., 1958 (pp. 6-7)

متى تحددت طبيعة الاثبات فى المراجعة ، والهدف منه ، فقدنتساءل عن نظام الإثبات الذى يلائم تلك الطبيعة ، هل هو إثبات حر ، أم مقيد؟ ذلك هو ما يجيب عنه الباب الأول .

الباب الأول

نظام الاثبات في المراجعة

مر بنا فى القسم الأول من البحث أن هناك نظماً قانونية للإثبات القضائى ترتكز على ثلاثة مذاهب هى : مذهب الاثبات الحر ، مذهب الاثبات المقيد ، مذهب الاثبات المختلط ، فأى نظام يناسب المراجعة ؟ أم أنها لا تناسب جميعاً الاثبات فى المراجعة .

سنناقش هذه النقاط فى الفصل الأول :

الفصل الأول

مذهب حرية الاثبات

يجدر بنا فى البداية أن نقرر أنه لا توجد نظما للإثبات غير تلك النظم الثلاثة ، وعلى ذلك نستبعد فى الوقت الحاضر وجود نظام للإثبات فى المراجعة غيرها ، إذ لا يتصور عقلا وجود غيرها .

وفى مجال إختيار المذهب الذى يناسب طبيعة الاثبات فى المراجعة ، نقرر أن المذاهب فى حقيقتها إثنان فقط بحسب الأصل ، وأن الثالث وهو المذهب المختلط يعتبر خليطاً منها ، لذلك يتحدد الاختيار بين مذهب

الاثبات الحر ومذهب الاثبات المقيد . لما كان المراجع محايداً يقرر رأيه في القوائم المالية الختامية بصرف النظر عن مراعاة أى مصلحة للأطراف المختلفة لذلك فإن إعتبار العدالة هو الذى ينبغى أن يسود . ولما كانت النتائج التى تعرض على الجمعية العمومية للمساهمين ينبغى أن تنجز فى مهلة معينة فى الجمهورية العربية المتحدة أو إنجلترا أو أمريكا ، وتعتبر موافقة هذه الجمعية العمومية نهائية ، لذلك يمكن القول بأن مذهب الاثبات الحر هو الذى يناسب الاثبات فى المراجعة بحسب الأصل ، ولكن مراعاة إعتبار إستقرار المعاملات الماثل فى كون المهمة موقوته بمهلة ، وأن الرأى نهائى ، فإن تقيد هذا الأصل يصبح ضرورياً ويكون المذهب المختلط هو الذى يناسب الاثبات فى المراجعة .

يدل هذا التحليل المنطق على أن مذهب حرية الاثبات يناسب علم المراجعة بحسب الأصل . ويمكن من ناحية ثانية تدعيم هذا الرأى على أساس مبدأ الحياد أو الاستقلال المتعارف عليه فى مهنة المحاسبة والمراجعة فى الولايات المتحدة الأمريكية (١) والجمهورية العربية المتحدة . ذلك أن المراجع خبير مستقل عن ذوى المصالح ، ويعد إستقلاله بمثابة العمود الفقرى فى ممارسة مهنة المحاسبة . تتمثل مظاهر هذا الحياد فى مسلكين أحدهما سلبى يكون بالامتناع عن أداء وظيفته عندما يكون له أو لأحد أفراد أسرته مصلحة فى المشروع — الذى يراجع حساباته — قد تؤثر فى رأيه ، والثانى إيجابى يتمثل فى حرية الفكر دون تدخل أو محاولة التأثير عليه فى كل ما يقوم به المراجع من أعمال لأداء مهمته ، بحيث

---

(١) American Institute of Certified Public Accountants, "Auditing standards and procedures" statement No. 33 issued in 1963 p. 20.

يحكم هذه الأعمال ويوجهها قصد الحقيقة ما يمليه عليه عقله وضميره والقواعد الموضوعية (١) . وقد نظمت هاتين الناحيتين ، ضمن نواح أخرى ، قواعد آداب السلوك التى أصدرها معهد المحاسبين الأمريكى بالولايات المتحدة ، التى صدرت فى يناير ١٩٥٨ ، ودستور مهنة المحاسبة والمراجعة الذى أصدرته نقابة المحاسبين والمراجعين بالجمهورية العربية المتحدة فى أغسطس ١٩٥٨ .

وعلى ذلك يمتنع التدخل فى عمل المراجع أو التأثير عليه أو توجيهه ، فتطلق له حرية التفكير بحثاً عن الحقيقة . فلا يجوز للإدارة مثلا أن تمنع المراجع من إرسال مصادقات إلى العملاء أو إلى بعض العملاء ممن إختارهم المراجع لتحقيق عنصر المديونية ، وتقتضى حرية التفكير حرية البحث عن الحقيقة ، وتتصل الأخيرة بحرية الاثبات كضرورة .

ويكون مذهب حرية الاثبات مدعماً بمذهب الحياد فى علم المراجعة ويصدق على جميع المسائل المتصلة بها والتى يعالجها الاثبات كضرورة لازمة.

ومن ناحية ثانية فإن حرية الاثبات فى المراجعة تجد سنداً غير

---

(١) Arthur W. Holmes, "Auditing principles and procedure, "4ed, 1956 Illinois, p. 58 reads as follows :

"Independence is the adherence to objective standards or rules describing certain relationships, as evidenced by rule 13 of the rules of professional conduct of the American Institute of Accountants and (B) independence is a state of mind and a manifestation of integrity to be challenged only by specific cause such as failure to make full disclosure as indicated in rule 5."

Independence, an article published by J.C. Ray "Independent auditing B (1) standards", New York 1964 (pp. 44 — 68).

مباشر فى مبدأ حرية الاثبات المطبق كأصل عام فى المعاملات التجارية . ذلك أن الاثبات فى المراجعة ينصب على قضايا القوائم المالية الختامية وما يسبقها من معاملات تجارية بحسب الغالب الأعم . تثبت بكافة طرق الاثبات تطبيقاً لمبدأ حرية الاثبات فى المعاملات التجارية ، وهو جماع المبادىء الآتية :

١ — يجوز الاثبات فى المواد التجارية بكافة طرق الاثبات ولو كان التصرف تزيد قيمته على عشرين جنيهاً أو كان غير محدد القيمة ، والعبرة بنوع العمل القانونى وليس بالمحكمة المختصة بنظر النزاع . فالأعمال التجارية تخضع لمبدأ حرية الاثبات ولو كان النزاع أمام محكمة مدنية . فإذا أقام غير تاجر دعواه ضد تاجر أمام المحكمة المدنية ، إتبع فى إثبات العمل ، الذى يعتبر تجارياً من جهة التاجر — كافة وسائل الاثبات(١) .

٢ — « يجوز إثبات عكس ما يثبت بالكتابة — فى المعاملات التجارية — بالبينة بكافة وسائل الاثبات الأخرى ، ما لم تكن الواقعة المراد إثباتها معاصرة لوقت تحرير الدليل الكتابى » .

٣ — « مبدأ الاثبات بجميع أوجه الأدلة فى المسائل التجارية لا يتعلق بالنظام العام ، فيجوز للطرفين أن يتفقا على أن يكون الدليل بينهما الكتابة » ،

٤ — مبدأ الاثبات بجميع أوجه الأدلة فى المسائل التجارية لا يأخذ به القاضى إلا إذا أدلى أمامه بوقائع من شأنها التدليل على إحتمال قيام تصرف تجارى بين أطراف الخصومة (٢) .

---

(١) دكتور محمد حسنى عباس (الدفاتر التجارية) الالتزام بمسك الدفاتر وحجتها في الاثبات ، مكتبة النهضة العربية طبعة ١٩٥٨ ص ٢٧ — ٢٨ .

(٢) المجع السابق .

وكذلك الحال فى القانون الانجليزى للإثبات ، يكون للقاضى حرية واسعة فى تقدير الأدلة وما يقبل منها وما لا يقبل طبقاً لنصوص القانون الصادر سنة ١٩٣٨ فى المسائل المدنية (١) .

استخلاص المذهب من تطبيقات المراجعة :

لا يكفى أن نستخلص ضرورة هـذا المذهب من التحليل المنطقى ، أو أو نبحث عن أساس يدعمه فى المبادىء القانونية للإثبـات من علم القانون ، إنما يلزم أن نستقرىء التطبيقات الفردية بصورة عامة ومطردة يؤدى بنا إلى إمكانية التعميم والتجريد . ونسوق بعض الأمثلة فى نواح متعددة فى المراجعة يتضح منها حرية الاثبات :

أولا : لا يكتفى المراجع بأوراق القبض وأدلة قيود المبيعات الآجلة وصور إيصالات سداد المدفوعات من العملاء كدليـل على أرصدتهم وإنما يجب أن يتصل بهم للحصول على مصادقات بقيمةأرصدةديونهم(٢).

---

(١) Rupert Cross, "Evidence, 2nd ed., London, Butterworths pp. 22 — 23.

"Judicial Discretion with regard to evidence generally", The tendency of modern Law is in favour of a broad basis of admissibility, and there is an increasing recognition of a wide field of judicial discretion with regard both to the inclusion and exclusion of evidence . . . So far as civil cases concerned the Evidence Act, 1938 confers a considerable measure of discretion on the judge where there is a jury, and there is power to dispense with certain technical requirements under rules of the court. It remains to be seen whether the existence of a wide sphere of judicial discretion will be recognized in yet other branches of the English Law of Evidence".

(٢) Hand Book of Auditing Methods, edited by J.K. Lasser, 2nd ed., D. Van Nostrand Co. New York, 1953 (pp. 257 — 258).

ثانياً : لا يقنع المراجع بالجرد الذى يجريه موظفو المشروع وإنما يقوم ببعض الاختبارات بنفسه عن طريق العد أو الإحصاء إذا كان موجوداً وقت الجرد . كما يقوم بجرد الخزينة وعد النقدية الموجودة .

ثالثاً : قد يلجأ المراجع إلى الحصول على مصادقات من الدائنين إذا وجد ما يوجب ذلك فى بعض الأحيان ، كأن ساوره شك فى عدم صحة بعض الأرصدة .

رابعاً : لا يكتفى المراجع باعتماد جرد النقدية ورصيد حسابات البنوك ، وإنما يتابع البحث ليتأكد من أن هذا الجرد يمثل ما كان ينبغى أن يوجد وليس فقط ما هو موجود فعلا .

خامساً : يصمم المراجع البرنامج ويختار الإجراءات المعقولة ويحدد نطاق ووقت إستخدامها بما يفى بالغرض فى ضوء الظروف المختلفة بحسب نوع المشروع ونطاقه وتنظيمه . وقد ثبت للجنة الإجراءات التابعة لمعهد المحاسبين الأمريكى عدم إمكان وضع برنامج لإجراءات المراجعة يلائم جميع المشروعات لاختلاف الظروف . واكتفت بالتوصية بوضع مستوى بشأن الإجراءات ونطاق إستخدامها (١) .

سادساً : يتبع المراجع المنهج المناسب Appropriate approach للمراجعة . وقد أوضح الأستاذ الدكتور ماوتز أنه يمكن للمراجع إتباع

---

(١) American Institute of Certified Public Accountants, Committee on Auditing Procedure, Tentative Statement on Auditing Standards (New York : American Institute of Certified Public Accountants, 1947), p. 6, as cited by Dr. Abd El Moneim Mahmoud, A study of the nature and development of Auditing Standards in the United States, Ph. D. Dissertation, University of Illinois, 1958, p. 196.

أحد منهجين إما فحص أرصدة حسابات الأستاذ بالرجوع إلى المستندات والعمليات ، وإما تحقيق هذه الأرصدة مباشرة عن طريق مطابقة قيمتها بالواقع العملي كعد النقدية ، إجراء المقارنات أو غيرها (١) .

فى الأمثلة الأربعة الأولى لا يكتفى المراجع بالأدلة المتاحة ولكنه يجمع أدلة جديدة وذلك إستناداً إلى سلطته فى حرية البحث وحرية الإثبات . كما أنه فى تصميمه برنامج المراجعة وتحديد المنهج يكون حراً فى إختيار المناسب للظروف تحقيقاً للهدف وهو الحصول على الأدلة السديدة الكافية التى تسند رأيه المحايد . ويكون له تحرى الحقيقة واستقصاء كافة أطراف المسائل التى يبحثها ، لأنه — بحسب الأصل — حر فى أن يبنى إقتناعه على ما يطمئن إلى سلامته من الأدلة ، ولا يتقيد بما يجمعه ويعده المشروع مقدماً من الأدلة .

ولا تقتصر هذه الحرية على إثبات عناصر معينة وإنما يصدق تطبيقها على كافة المسائل التى يدخل فى مهمة المراجع فحصها والتحقق منها . وهذا ما يبرز خاصية العمومية . كما أن هذا التطبيق يضطرد فى كل حالة مراجعة ولا يقتصر على ظروف أو أوقات معينـــة ومن ثم فهى تنطبق دائماً وفى جميع الأحوال .

وبالرغم من أن هذه القواعد قد نشأت بالخبرة العملية نتيجة ظروف معينة ، فقد إنقطعت الصلة بتلك الظروف ، وأصبحت عرفاً ملزماً مصدره إتفاق المحاسبين المتهنين وشعورهم بالإلزام ، وبذ إستقر لها التطبيق العملى دواماً لما تحققه من فوائد . وقد أصدر معهد المحاسبين الأمريكى — ضمن مستويات المراجعة — المستوى الثالث متضمناً سلطة المراجع فى الحصول

(١) R.K. Mautz, Audit Program Planning, as cited in Dr. Abd El Moneim dissertation, ibid, p. 198.

على الأدلة السديدة الكافية لإقناعه بإصدار الرأى الفنى المحايد عن القوائم المالية الختامية .

وإذا كان المعهد لم يصرح بضرورة هذا المذهب ، فإنه ليس من العسير أن نستخلص أنه كان الأساس الذى صدر عنه هذا المستوى .

مضمون مذهب حرية الاثبات :

ليست حرية الإثبات حقاً خالصاً للمراجع إن شاء إستعمله وإن شاء إمتنع كما هو الشأن فى الحقوق الذاتية ، ولكنها سلطة تقديرية متصلة بالواجب الملقى على عاتقه الماثل فى إعطاء الرأى الفنى المحايد عن صدق القوائم المالية الختامية ، ومن ثم فهى محدودة بهذا الواجب ويتحدد مضمونها بما يكفل تنفيذ الواجب .

لهذا يخرج عن نطاق هذه السلطة الإمتناع عن القيام بالإثبات، ويندرج فى نطاقها إستجلاء الحقائق على أساس ما تلزم عنه من أدلة يجمعها بالوسائل فى صورة إجراءات متعارف عليها . ويكون من سلطة المراجع إختيار الدليل المستوفى للشروط وتقديره . كما يتحدد نطاق إعمال هذه الحرية بالمشروع وهو عبارة عن تنظيم معين يقصد إلى تحقيق الربح أو تقديم الخدمات ويتكون من عناصر هى العمل ورأس المال والموارد الطبيعية التى تتضافر لتحقيق إنتاج السلعة أو الخدمة . وعلى ذلك تنصب هذه السلطه على أعمال الأشخاص الذين يعملون بالمشروع . كما تنصب على الرقابة على الأموال الجارية والرأسمالية لهدف تحقيق العمليات ونتائجها وعرض أصول وخصوم المشروع كاملة مبوبة طبقاً للأسس المحاسبية السليمة.

ويترتب على ذلك أن يكون للمراجع سلطة وضع برنامج محدد للإثبات يتقيد فيه بأهدافه « الصدق الواقعى والصدق النظرى » ، يستقل فيه —

كما أسلفنا — بتحديد الوسائل والإجراءات المناسبة وترتيب إستخدامها فى النطاق الذى يحدده ، وتحديد الأدلة الممكنة وتقديرها وقبول الأكثر فعالية فى الإثبات للإقتصاد فى الجهد والوقت والنفقة ، وحتى يكون تدخله فى أثناء قيام المشروع بوظيفته مقصوراً على الحد الأدنى فلا يتعطل الموظفون عن أداء واجبات وظائفهم من قيد بالدفاتر إلى إستلام النقدية إلى قيام بعمليات الشراء والتصنيع والبيع .

وتمتد هذه السلطة خارج نطاق المشروع إستثناء ، فلا يجوز للمراجع أن يطلع على دفاتر مشروع آخر إلا برضاء أصحابه أو مديريه . فإذا أجازوا إطلاعه فإن هذه الرخصة تكون مقصورة على الاطلاع على بيانات الفترة التى تم فيها التعامل بين المشروع محل المراجعة والمشروع الآخر ، وأن يحظر عليه إستخدام البيانات فى أى غرض آخر .

وتعتبر الإطلاعات لدى البنوك ومخازن الأستيداع العمومية تطبيقاً لذلك ، وقد جرى عليها العمل إتفاقاً بين المحاسبين . ويمكن تأصيل هذا التطبيق بالرجوع الى مذهب حرية الإثبات ، وإمتداده إستثناء إلى خارج المشروع برضاء أصحاب المشروع الخارجى .

وينبنى على ذلك ، أنه متى كان الإطلاع إختصاصاً أو سلطة إستثنائية فإنه ينبغى التضييق فى الإلتجاء إليها ، عندما تفتقد الوسائل والأدلة البديلة عنها أو عندما تمس الحاجة إليها ، لما يترتب عليها من تدخل فى شئون الغير وهو أمر غير مرغوب فيه ويحسن تجنبه فى غير أحوال الضرورة التى يجب أن تقدر بقدرها .

ومتى تم الاطلاع رضاء فإنه يحدث فى المواعيد والأوقات التى تناسب هذا المشروع الخارجى حتى لا يتضرر أصحابه ، فيضعون من المعوقات ما يجعل الرضاء غير منتج أو غير منفذ فعلا .

وقد تغنى المصادقات أو طلب الشهادات والإقرارات عن هذا الإطلاع ولذلك فهى تكون مقبولة متى صدرت من مشروعات يوثق بها وانعدم الصالح الخاص فى الإدلاء ببيانات بتلك الشهادات والإقرارات .

وحرية المراجع فى الإثبات لا تعد سلطة مطلقة ، فهى كأى سلطة ، يرد عليها إستثناءات تحددها . ويكون هذا الاستثناء فيما يتعلق بالمسائل التى تنظمها القوانين الوضعية من ناحية الشكل أو الموضوع . لذلك تكون حرية المراجع فى الإثبات فيما عدا هذه المسائل . ولا يؤثر هذا الاستثناء فى الأصل العام وإنما يؤكده .

كذلك ينتظم هذا الإثبات مبادىء عامة توضح إطاره فى مجال المسائل التى يتمتع المراجع قبلها بحرية ، والمسائل التى يطبق فى إثباتها أحكام القوانين الوضعية . ولا تتعارض هذه المبادىء مع طبيعة الاستثناء لأنه قاصر على ما إستثنى من أجله ، وتضيف إليه من قبيل التنظيم لأغراض المراجعة وبذلك فهى تنظم الإثبات فى المراجعة بصفة عامة .

ما هو المقصود بالمبدأ العام فى الإثبات فى المراجعة ، وما هى هذه المبادىء ومفهومها وضرورتها وكفايتها . هذا ما يعالجه الفصل الثانى من هذا الباب .

الفصل الثانى

المبادىء العامة للاثبات فى المراجعة

إنتهينا فى الفصل الأول إلى أن مذهب الإثبات المختلط هو الذى يناسب المراجعة ، وتكون حرية الإثبات هى الأصل العام فيما لم يرد بشأنه نص قانونى وضعى . وتتفرع القواعد التفصيلية عن هذا الأصل كما يتصف هذا الأصل بالمرونة فيسمح بإدخال أية تعديلات تتفق مع تطور العلم الذى يتأثر بظروف الحياة الاقتصادية والإجتماعية .

كذلك أوضحنا أن هذا المذهب يتمثل فى سلطة تقديرية للمراجع ليست مطلقة وإلا إنقلبت كأى سلطة غير منظمة إلى إستبداد وتحكم ، فهى تتقيد بالهدف وهو الصدق الواقعى والصدق النظرى كما يتقيد هذا الإثبات بمبادىء عامة تنظمه وتحدد إطاره .

المبادىء العامة فى الاثبات والمراجعة بعامة :

لقد إستخدمت المحاسبة أولا لفظى التطبيق العملى Practice والمبدأ Principle بمعنى واحد ، إلى أن تم الإتفاق بين لجنة تابعة لمعهد المحاسبين الأمريكى ولجنة تابعة لمعهد محاسبى التكاليف والمراقبين الماليين بالولايات المتحدة على إستخدام إصطلاح المبادىء المحاسبية المقبولة وكان متفقاً على هذه المبادىء المحاسبية بأنها تلك التى أصدرها معهد المحاسبين الأمريكى فى كتيب ، وأى مبادىء أخرى تثبت فائدتها فى التطبيق العملى وتؤيدها سلطة لها أهميتها . كما أضافت لجنة تنقيح المصطلحات المحاسبية المستخدمة ، التابعة لمعهد المحاسبين الأمريكى ما يلى :

« إنه من المرغوب فيه أن ينظر المحاسب إلى عمله كمشكلة معقدة تحتاج إلى حل وأن ينظر إلى تقاريره كعمل خلاق من أعمال الفن

"Creative work of art" وأن يكون حراً حرية الفنـــان فى أداء عمله . وفى نفس الوقت آخذاً فى إعتباره ومقيداً بمجموعة من القواعـد التى تحكم عمله : فكل فن من هذه الفنون يجب أن يعمل فى إطار مجموعة من القواعد التطبيقة « applicable rules » ولكن يجب أن يكون للفن الحق فى الخروج عن هذه القواعد كلما إتضح أنه يمكن الوصول إلى نتائج أحسن عن هذا الطريق (١) .

وقد أكدت هذه اللجان عند وضع توصياتها أن المعيار فى وضع هذه المبادىء هو مدى قبولها قبولا عاماً فى الممارسة العملية ، وأن يجوز فى الحالات الاستثنائية لحسن القيـاس وحسن العرض إتباع معالجة إستثنائية ، وهنا يقع عبء تبرير الخروج عن المبادىء المقبولة على من خرج عليها .

وقد عرف الدكتور عمر السيد حسانين المبادىء المحاسبية « بأنهـا قوانين أو قواعدعامة تستخدم كمرشدللعمل« guide to action »أو أرض صلبه وأساس يرشد التطبيق العملى . وتدارك بأن لفظ مبادىء عنـد إستخدامه فى المحاسبة ، لا يعنى قاعدة لا يمكن الخروج عليها أبداً . فقد يواجه المحاسب فى موقف من المواقف مجموعة من المبادىء المتضـاربة التى يمكن تطبيقها على نفس الحالة وتكون المشكلة حينئذ هى أى من هذه المبادىء أكثر مناسبة وأنسب للتطبيق على هذه الحالة (٢) .

---

(1) Paul Grady, "Inventory Generally Accepted Accounting For Business Enterprise" Accounting Institute of Certified Public Accountants, Accounting Research Study No. 7 New York, 1965.

كما وردت بمؤلف الدكتور عمر السيد حســانين تطــور الفــكر المحاسبى) دار الجامعات المصرية بالاسكندرية سنة ١٩٦٨ ص ٢٣ ـــ ٣٥.

(٢) المرجع السـابق ص ١٥ .

كما عرف الدكتور حلمى نمر ، والأستاذ عبد الفتاح الصحن مبادىء المحاسبة بأنها عموميات تمثل أنماطاً تدل على ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملى للمحاسبة (١) .

أما فى الفقه المحاسبى الأمريكى فقد عرف أحد الكتاب المبدأ فى المحاسبة بأنه «قضية ، أو حكم ، ينظم طرق كشف الحقائق ، يلقى قبولا عاماً من المختصين ويتمثل فى إختيار إحدى السبل البديلة لتحقيق الأغراض المتوخاة وينقسم المبدأ إلى تقريرى وصفى وإلى معيارى يتعلق بقيم الحق أو الحكمة » .

وإذا لم يتأيد هذا المبـــدأ بدليل فإنه يتحول إلى بديهية axiom أو مصادره Postulate (٢) .

ويرى أحد الكتاب الأمريكيين أنه فيما عدا مبدأ الإفصاح والشمول فى المحاسبة الذى يقترب معناه من المعانى اللغوية للمبدأ كما وردت فى القواميس ، فإنه لا يوجد فى المحاسبة مبادىء تحمل هذا المدلول . ويحبذ الكاتب نفسه مسلك إتحاد المحاسبين الأمريكيين لاستخدامه لفظ المفاهيم Concepts أو المستويات Standards مفضلا إياها على لفظ مبدأ (٣) .

---

(١) الدكتور حلمى نمر والاستـــاذ عبد الفتـــاح الصحن (المدخل في المحـــاسبة المالية) دار النهضـــة العربيـــة بيروت الطبعة الاولى ١٩٦٧ ص ٥١٦ .

(٢) Eric L. Kohler, A dictionary for Accountants, 1961 p. 385.

(٣) Charles A. Lewis, JR, "Are there principles of Accounting", The Accounting Rivew, April 1959, p. 239.

ويرى جورج ماى أن القواعـد العرفية Conventions تخلق من الاتفاق العام بين المحاسبين وأنها تتأثر بالقوانين واللوائح وتستمد قوتها من توافقها مع فوائد الحسابات ، ومع التصورات الاجتماعيةوالاقتصادية فى مكان وزمان معينين ، ومع أسلوب الفكر المعـاصر وتطوراته . ويجب من ثم أن تتابع هذه القواعد العرفية كل تطورات هـــذه العوامل (١) .

فإذا إنتقلنا إلى المراجعة نجدالـكاتب الأمريكى "Arthur Holmes" بعد أن استعرض المعـانى اللغوية لمصطلح المبدأ قرر أنه يعنى الحقائق التى تعين أو تدل على الأهـداف ، وتبين كيفية تحقيقها ، وينبغى أن تصمد للإختبارات العلمية (٢) .

وبمقارنة التعاريف السابقة نجد أنها تشترك فى العناصر الآتية :

١ — المبادى قواعد عامة أو قضايا أو أحكام تلقى قبولا عاماً .

---

(١) George O. May, "Financial Accounting", 15th ed., 1964, The Macmillan Co., p. 3.

(٢) Arthur W. Holmes op. cit., p.8 reads as follows :

"A principle is a fundamental truth or basic law or doctrine; a settled rule of action, according to Webster's New International Dictionary.

"As applied to auditing, principles are the basic truths which are indicative of the objectives of auditing. The audit principles suggest the manner in which the objectives of the audit are accomplised. The principles must stand scientific investigation."

"Progress in the development of principles results from urging a charge in practice, based on the assumption that the premise is sound, though not universally accepted at that time."

٢ — المبادىء تدل على ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملى .

٣ — للمبادىء تعمل على تحقيق الأهداف المتوخاة .

فإذا رجعنا إلى التعريف الذى أعطاه مجمع اللغة العربية لمصطلح « المبدأ » نجده كالآتى :

« إن مبادىء العلم أو الفن أو الخلق أو الدستور أو القانون هى قواعده الأساسية التى يقوم عليها ولا يخرج عنها »(١) .

وفى ضوء التعريف الأخير واسترشاداً بالعناصر المشتركة السابقة يفضل الباحث أن يعطى مصطلح المبدأ فى الإثبات والمراجعة التعريف الآتى :

« مبادىء المراجعة هى القواعد الأساسية التى يقوم عليها علم المراجعة فى تحقيق أهدافه ، وينبغى أن يختبر صدقها الواقعى » .

وتكون مبادىء الإثبات فى المراجعة هى القواعد الأساسية التى يقوم عليها الإثبات وتحقق أهدافه .

ومن ثم تكون هذه المبادىء متعلقة بتحقيق الأهداف المحددة ، أى تنصب على كيفية تحقيق الأهداف المعينة . تتناول هذه المبادىء القواعد الأساسية التى تستند إليها النظرية ، والقواعد الفنية المنظمة للحقائق التى ينصب عليها الإثبات ، وعبء هذا الإثبات والقواعد الفنية المنظمة للوسائل المستخدمة فى جمع أدلة الإثبات والقواعد الفنية المنظمة للأدلة والقرائن وتقديرها ومعيار حجيتها .

تنصب هذه المبادىء على الغاية والوسيلة ، وتكون عامة لانطباقه

---

(١) المعجم الوسيط الجزء الاول طبعة سنة ١٩٦٠ ص ٤٢ .

على جميع الإجراءات ، وثابتة لأنها مستمدة من الظروف الاجتماعية والاقتصادية للمشروعات ، ومن شأن هذه الظروف أن تأخذ وقتاً طويلا حتى تتغير ، ويصدق ذلك على المبادىء أيضاً ، ومنضبطة ، أخيراً ، لأنها تعتمد على مظاهر مادية يمكن التحقق منها (لأنها قضايا ومن خصائص القضية كونها قابلة للتحقق منها بالمطابقة مع الواقع) .

كيف تنشأ أو تستخلص هذه المبادىء :

تعتبر هذه القواعد قضايا خبرية ، قابلة للتحقيق بالمقارنة ، بالواقع — يتم الوصول إليها باتباع منهج البحث الاستدلالى أو التجريبى كمدخلين للعلم . ويعتمد المنهج الاستدلالى على المبادىء والمصادرات والتعريفات فى إستنتاج النظريات . ويقوم هذا المنهج على العقل (١) .

أما المنهج التجريبى فإن موضوعه الوقائع الخارجية ، فهو يبدأ من وقائع خارجة عن العقل ، ويقوم على أساس الاستقراء الذى يصل به إلى التعميم ، لأنه ينتقل من الخاص إلى العام أو من النتائج إلى مبادئها أو من الظواهر إلى قوانينها ، يستخدم التحليل والتركيب ، تحليل الظواهر إلى جزئياتها ، وبالتركيب يمكنه التأليف بين هذه العناصر من جديد ، للتحقق مما إذا كان التركيب يؤدى إلى وجود نفس هذه الظاهرة التى سبق تحليلها أم لا (٢) .

وعلى ذلك فإن المنهج التجريبى يحقق النفع فى ميدان الدراسات التجريبية (٣) .

---

(١) الدكتور عبد الرحمن بدوى مناهج البحث — دار النهضة العربية سنة ١٩٦٣ (٨٤ — ٨٥) ١٢٧\١٢٨ .

(٢) الدكتور عبد الرحمن بدوى — المرجع السابق .

(٣) دكتور محمود قاسم — المنطق الحديث ومناهج البحث — دار المعارف الطبعة الخامسة سنة ١٩٦٨ ص ٥٦ — ٦٧ .

ومن ثم يستبعد الباحث تعريف المبدأ على أساس المنهج الاستدلالى (الاستنباطى)، ويرى مع بعض الكتاب أنه يقوم على الاستقراء نتيجة التحليل والتركيب للمشاهدات والمشكلات العملية بقصد إستخلاص العموميات التى تفسر هذه الحلول الجزئية للمشكلات.

ويرى أحد الكتاب المحاسبين (١) «أنه بالدراسة المفصلة للممارسة العملية للمحاسبة يمكن الوصول إلى تعميم عن طريق التأمل فى أمثلة معينة يستخلص منها نموذج عام أو نتيجة معينة، وهذه العموميات التى تستخلص من دراسة الإجراءات المحاسبية تعتبر «مقبولة» (sound) بسبب ما لاقته من قبول عام وليس بسبب المنطق الذى تتضمنه. وقد اتبعت منظمات المحاسبين هذه الطريقة لتحديد المبادىء المحاسبية، فالمطلع على التشريعات التى يصدرها معهد المحاسبين الأمريكى يجد أنها تلخيص للممارسة العملية الحالية فى المحاسبة مع قليل من الاهتمام لتحليل هذا التلخيص بروح ناقدة أو مناقشة للمنطق الذى تنطوى عليه هذه المبادىء. بل وفى كثير من الأحيان فإن هذه النشرات تضع جنباً إلى جنب مبادىء متعارضة يمكن تطبيقها عند الممارسة العملية دون أن تفضل مبدأ على آخر (٢).

كما يرى الدكتور حلمى نمر (٢) أن المبادىء العلمية فى المحاسبة تشتق إما عن طريق تحليل نتائج الخبرة والملاحظة والمشاهدة والاستقصاء والبيانات الإحصائية أو التجارب العملية أو تستنتج على أساس التفكير المنطقى ويستبعد أن تكون المبادىء المكونة للإطار العام لنظرية المحاسبة ثمرة التفكير المنطقى، لأنها تكونت على مر السنين نتيجة التجارب

---

(١) الدكتور عمر السيد حسانين المرجع السابق ص ١٠ — ١١ .

(٢) الدكتور حلمى نمر والاستاذ عبد الفتاح الصحن المرجع السابق ص ٥١٦ — ٥١٧ .

والتطبيق العملى للمحاسبة والعوامل المختلفة التى أدت إلى تطورها . كما يرى أن تعتمد هذه المبادىء على الفروض المنطقية المتعارف عليها ، وأن تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة (١) .

لهذا يرى الباحث أن نشأة أو استخلاص المبادىء المحاسبية يتم على أساس المنهج التجريبى . ولما كانت المراجعة أيضاً من العلوم الاجتماعية التطبيقية فإن هذا المنهج يناسبها فى إستخلاص المبادىء التى تقوم عليها . على أن يكون مفهوماً أن تلك المبادىء ليست مجرد تعميمات للإجراءات والتطبيقات العملية ، وإنما تخضع أيضاً للتفكير المنطقى لبيان مدى ضرورتها وكفايتها فى تحقيق الأهداف المرجوة .

وما دامت المبادىء قضايا منطقية فهى تتكون من علاقات بين المفاهيم فى المحاسبة والمراجعة ، لذلك يكون من المفيد أن نبين فى إيجاز طبيعة المفاهيم فى المراجعة وخصائصها حتى نستكمل الإطار المنطقى لهذه المبادىء.

طبيعة المفــــاهيم :

يعتبر تحديد المفاهيم أمراً ضرورياً فى البحث العلمى ، وكلما إتسم هذا التحديد بالدقة والوضوح ، سهل على من يتابعون البحث إدراك المعانى التى يريد الباحث توصيلها وتعبر المفاهيم دائماً عن الصفات المجردة التى تشترك فيها الأشياء والوقائع دون أن تعنى واقعة بعينها أو شيئاً بذاته . والمفاهيم التى تعبر عن أشياء ملموسة يسهل تحديدها ، أما المفاهيم التى تعبر عن أشياء غير ملموسة فإنه يصعب تحديدها تحديداً دقيقاً واضحاً لأنها تحتاج إلى مستوى عال من التجريد . كما أن هناك بعض المفاهيم تستخدم فى أكثر من فرع من فروع المعرفة وقد يكون لها أكثر من معنى. فمثلا مفهوم « الثقافة » (culture) يستخدمه البعض بمعنى ليصف به

---

(١) المرجع السابق .

سلوكاً لطبقة إجتماعية معينة ؟ ويستخدمه البعض الآخر ليعبر عن طاقة المجتمع على الخلق والإبداع .

ولتحديد المفاهيم العلمية تحديداً دقيقاً يلزم الاستفادة بالقواعد الآتية :

١ — تحديد الخصائص البنائية والخصائص الوظيفية للمفهوم . ويقصد بالخصائص البنائية المادة التى تتكون منها الأشياء والتغييرات التى تطرأ على خصائص هذه المواد . ويقصد بالخصائص الوظيفية مجموعة الوظائف التى تؤديها هذه الأشياء . كما يمكن الاستعانة بالتعريفات الإجرائية للمفهوم ويقصد بها إستخدام ما يتبع فى ملاحظته أو قياسه أو تسجيله . وللتدليل على ما ذكرناه يمكن القول بأن القانون إذا قصدنا به مجموعة القواعد التى يلتزم بها الأفراد ، نكون قد إتبعنا طريقة التعريف البنائى . وإذا ذكرنا أنه القواعد التى تفرضها الدولة لحفظ النظام والأمن نكون قد إستخدمنا طريقة التعريف الوظيفى ، أما التعريف الإجرائى فإنه يتخذ من الأداة تعريفـــاً كما إذا قلنا أن الذكاء هو الذى يقيسه إختبار الذكاء .

٢ — محاولة ربط المفهوم بالتعريفات السابقة له .

٣ — التحقق من دقة المفهوم وعموميته ، فيلزم أن تتوفر فى المفهوم صفة الإيجاز ، ويعبر عن فكرة واحدة محددة بصفة عامة وتكون لازمة لشرحه (١) .

وتندرج هذه المفاهيم والمبادىء فى إطار علمى منتظم ، يصف ويفسر مادة معينة فى مجال من مجالات المعرفة . ويطلق على هذا الإطار العلمى

---

(١) اعتمدنا في تحديد طبيعة المفهوم على الدكتور عبد الباسط محمد حسن أصول البحث الاجتماعى — المرجع السابق ص ١٥٧ وما بعدها .

المتكامل المنظم للمبادىء والمفاهيم بغرض وصف وتفسير حقائق معينة مصطلح « النظرية » .

وقد عرف البعض النظرية فى أى مجال من مجالات المعرفة بأنها بناء منطقى يتكون من مجموع العناصر المترابطة وأن وظيفتها التفسير (١) .

واستناداً إلى ما سبق يمكن تعريف نظرية الإثبات فى المراجعة بأنها البناء المنطقى المنظم لمجموع العناصر المترابطة التى تصف وتفسر إجراءات الإثبات من حيث موضوعها وأهدافها ووسائلها والأدلة المتصلة بها . ويمكن القول بصيغة أخرى بأن نظرية الإثبات فى المراجعة هى التى تحدد طبيعة فكرة الإثبات من حيث أهدافها ووسائلها ومقوماتها .

وعلى ذلك تتحدد نظرية الإثبات فى المراجعة بالنواحى الآتية :

١ — مذهب الحرية كأصل عام .

٢ — المبادىء المنظمة لمذهب الحرية باعتبارها القواعد الأساسية التى تستند إليها النظرية .

٣ — القواعد الفنية المنظمة لمحل الإثبات وعبئه ، والوسائل الفنية لجمع الأدلة ، والأدلة المثبتة وتقديرها وحجيتها .

وقد سبق أن بينا طبيعة مذهب حرية الإثبات ، ونتناول فيما يلى الكلام على المبادىء بصفة عامة .

إذا حاولنا الكشف عن مبادىء الإثبات فى المراجعة من التطبيقات العملية ، فإننا نلتقى بالقواعد الموضوعية التى تقيد حرية المراجع

---

(١) الاستاذة نجيبه نمر (الاطار المنطقى لنظرية المحاسبة مع دراسة فرض الاستمرار) رسالة ماجستير محاسبة مقدمة لكلية التجارة جامعة القاهرة سنة ١٩٦٨ ص ١٥ .

فى الإثبات فتفرض عليه دليلا معيناً لإثبات واقعة معينة فى بلد معين ، أو تفرض عليه الامتناع عن سلوك معين يحظره القانون الوضعى فى ذلك البلد ، لذا يمكن القول أن مبدأ المشروعية ينظم حرية الإثبات فى المراجعة .

كذلك يحرص المراجع على إثبات كافة العمليات التى قام بها المشرع ، وليس فقط ما أثبتته الإدارة إختياراً وترغب فى عرضه على أصحاب المصالح . وهذا ما يعبر عنه بمبدأ الشمول .

كذلك فإن هذه الوقائع التى يفحصها المراجع على كثرتها وتعددها يمكن أن يطلق عليها مفهوم الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية وهما اللتان يكونان محلا للإثبات ويكون المبدأ فى شأنها إثبات الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية.

ومن ناحية رابعة وخامسة فإن الإثبات يتم بالدليل الأفضل بمراعاة بعض الاعتبارات العملية ويتم التحقق من صدق الحقيقتين بالتطابق والاتساق والتماسك والوضوح وهى معايير للحقيقة .

وعلى مقتضى ما تقدم تكون المبادىء كالآتى :

١ — مبدأ المشروعية Legality .

٢ — مبدأ الشمول All-Inclusiveness .

٣ — مبدأ إثبات الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية .

٤ — مبدأ الإثبات بالدليل الأفضل « الأقوى » بمراعاة الاعتبارات الآتية :

(أ) الأهمية النسبية .

(ب) الوقت والجهد والتكلفة .

(ج) الخطر النسبى .

٥ — مبدأ التحقق بالتطابق والإتساق والوضوح .

وستكون هذه المبادىء محل مناقشتنا فى الفروع التالية :

الفرع الاول

مبـــدا المشروعيـــة

أسلفنا أن المحاسبة تتبع فى إثبات العمليات بالدفاتر مبدأ الأدلة الموضوعية ، ولذلك فإن الإدارة تحرص دائماً على أن تؤيد قيود العمليات بالأدلة التى يتطلبها القانون الوضعى لإثبات بعض الحقوق والالتزامات. يستند هذا المسلك إلى أن الإدارة مسئولة عن إدارة المشروع والمحافظة على أمواله وتنميتها . كما أن المراجع يجمع الأدلة الخارجية أثناء قيامه بالإثبات . وهذه الأدلة الداخلية والخارجية على حدوث العمليات بقيمتها وما ينتج عنها من أصول وخصوم تكون أساس إبداء الرأى الفنى المحايد الذى يعطيه المراجع فى تقريره عن مدى صدق القوائم المالية الختامية على المركز المالى ونتيجة الأعمال .

ولما كان الإثبات ينصب على عمليات المشروع ، وكانت المشروعات منتشرة فى الدول المختلفة . وتستقل كل دولة بقانونها الوطنى تطبقه على المعاملات بين المشروعات وبعضها أو بين الأفراد والمشروعات . لذا فإن المراجع يلتزم بأن يكون إثباته للعمليات فى بلد معين مقيداً بالأدلة التى يتطلبها هذا القانون الوضعى . يؤدى هذا إلى إستبعاد حريته فى إختيار الدليل وتقدير حجيته حتى اطمأن إلى جديته . ويمثل هذا الدليل الحد الأدنى للإثبات فيجوز للمراجع أن يعززه بدليل آخر ليتحقق من جدية الصفقة أو إمتلاك الأصل المعين .

وكما أسلفنا فإن المعاملات التجارية تخضع فى أغلب القوانين لمبدأ حريه الإثبات لأنه أصل عام لكل القواعد التفصيلية التى تشتق منه ، لذلك فإن مبدأ المشروعية لا ينظم إلا بعض المسائل فى حدود ضيقة فيقوم إلى جانب مبدأ الحرية فى الإثبات لاستيفاء الدليل القانونى الذى يعتبره المشروع فى هذا البلد .

كذلك قد ينهى المشرع عن إتباع إجراءات معينة فى سبيل إثبات حق من الحقوق أو إتمام عقد من العقود . لذلك فإن هذه الإجراءات المحظورة على الأفراد بصدد تلك الأعمال أو عند إثبات حقوقهم تنصرف إلى المراجع عندما يقوم بمهمة الإثبات فى المراجعة .

وعلى ذلك فإن للمبدأ شقين أحدهما خاص بالقواعد الموضوعية، والثانى خاص بالإجراءات وسلامتها من العيوب التى تؤثر فيها .

وسنتكلم فيما يلى عن إجراءات المراجعة التى تكشف عن مبدأ المشروعية بالنسبة للقواعد الموضوعية ثم عن مبدأ المشروعية فيما يختص بالقواعد الإجرائية .

اولا — اجراءات المراجعة التى تكشف عن القواعد الموضوعية المفيدة للمراجع :

١ — يلتزم المراجع — عند قيامه بالإثبات — بتنفيذ أحكام قانون الشركات ٢٦ لسنة ٥٤ والقانون الخاص بالشركات الإنجليزية سنة ١٩٦٧ والقانون الأمريكى . وهذه القوانين تنظم القوائم المالية للشركات ومايجب أن تحويه من بيانات لغرض حماية المساهمين وغيرهم كما تنظم سلطات وحقوق وواجبات أعضاء مجلس الإدارة والمراجع .

٢ — يطبق المراجع أحكام إنتقال الملكية فى القانون الوضعى لكل دولة . لذلك يلتزم بتطبيق نص المادة ٢٠٤ مدنى التى تقضى بأنه

الالتزام بنقل الملكية أو أى حق عينى آخر ينقل من تلقاء نفسه هذا الحق ، إذا كان محل الالتزام شيئاً معيناً بالذات ويملكه الملتزم ، وذلك دون إخلال بالقواعد المتعلقة بالتسجيل » . كذلك يتقيد المراجع فى إثبات الحقوق العينية التبعية التى ترد على الأموال بقواعد وإجراءات قيد هذه الحقوق .

وقد أورد الدكتور عبد المنعم محمود والدكتور عيسى أبو طبل (١) ضرورة إلتزام المراجع بالتحقق من ملكية المنشأة للأراضى بالاطلاع على عقد الملكية فى الشهر العقارى . فإذا كانت المنشأة لم تقم بالتسجيل فيتعين أن يشير فى تقريره إلى ذلك أو إلى عدم إطلاعه على العقد المسجل .

كما يطالب كتاب محاسبون مختلفون (٢) ضرورة إثبات الملكية بالعقد المسجل .

٣ — يطبق المراجع قانون الأوراق التجارية فيتأكد من توافر شروط إنشاء الورقة من الناحية الشكلية والموضوعية ويتقيد بقواعد تظهيرها وتداول ملكيتها ، وعدم سقوط الحق الذى تتضمنه بالتقادم .

---

(١) الدكتور عبد المنعم محمود ، والدكتور عيسى ابو طبل (المراجعة أصولهـا العلمية والعملية) دار النهضة العربية طبعة ١٩٦٧ ص ٥١٩ — ٥٢١ .

(٢) الاستاذان متولى الجمل ، ومحمد الجزار (أصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية منوعة) الجزء الاول سنة ١٩٦٨ ص ٢٩٢ — ٢٩٣ ، والاستاذ محمد على شحاته (مراجعة وفحص الحسابات) دار النهضة ص ٣١ ، وفى الفقه الانجليزى والامريكى راجع

a) Walter Bigg Spicer & Pegler's Practical Auditing 15th ed. HFL Publishers, London 1965 p. 152

b) Howard F. Stettler "Auditing Principles" Prentice-Hall Inco., 1961 p. 379.

٤ — يلتزم المراجع بأحكام عقد النقل وحقوق وواجبات ومسئولية أمين النقل فى مواجهة المشروع فى البلد الذى تتم فيه المراجعة .

٥ — يتقيد المراجع عند حصوله على المصادقات بنصوص قوانين الإفلاس التجارى فلا يخاطب المفلس ويتوجه بمصادقاته — إن كان هناك محل للحصول على الحق من التفليسة إلى السنديك باعتبارة نائباً عن المفلس .

٦ — يجوز أن يستفيد المراجع من قاعدة إثبات التاجر دينه على غير التاجر بدفاتره التجارية بالشروط والأوضاع المنصوص عليها فى القانون المصرى للإثبات ، وكذا تطبيقاً لقاعدة دفاتر التاجر Book-shop Rule الواردة فى قانون الإثبات الإنجليزى والأمريكى وذلك إذا لم تكن تلك الديون من الاهمية فتستدعى الحصول على المصاقادت .Mekelvey "Evidence" p. 442 — 446

وقد تكون القواعد القانونية الموضوعية أحياناً معفية من الإثبات كما فى حالة إعتبار سداد إيجار الشهر الأخير قرينة على سداد إيجار الشهور الماضية ما لم يثبت العكس ، وكذلك فى حالة حيازة المنقول ، إلا أننا ننصح بعدم الاعتماد على القاعدة القانونية إلا إذا كانت تعفى من الإثبات بصفة قاطعة لأن أجازة إثبات العكس يجعل القاعدة محوطه بالشك عندما يطبقها المراجع فيحسن أن يثبت بالدليل ولا يركن إلى القاعدة التى تعفيه من الإثبات . والمثال على الإعفاء من الاثبات بصفة قاطعة هو صدور الأحكام الحائزة لقوة الشيء المقضى فهى قرينة على الصدق وتحول دون إثارة الخلاف بين نفس الخصوم لنفس السبب والمحل .

ويخلص مما سبق أن مبدأ المشروعية فى الاثبات يقيد حرية مراجع

فى إختيار الدليل عندما يتطلب الاثبات بدليل معين أو عندما ينظم حقوق أو واجبات المشروع أو من يتصل به من الأشخاص فى أية مسألة واقعية . ينبغى على المراجع فى تلك الأحوال تطبيقاً لمبدأ المشروعية أن ينزل على حكم القانون الوضعى .

ثانيا — اجراءات المراجعة التى تستخلص منها قاعدة المشروعية في الحصول على الادلة .

لم يسفر البحث عن وجود إجراءات تستخلص منها مباشرة قاعدة المشروعية فى الحصول على ادلة الإثبات، ذلك أن المراجع شخص محايد مستقل عن الأطراف أصحاب المصالح المختلفة ، ومن ثم فليس من المتصور أن يلجأ إلى وسائل غير مشروعة للحصول على الأدلة ولذلك فإن الكتاب المحاسبين يكتفون بمناقشة ما ينبغى أن يقوم به المراجع من إجراءات سواء للإثبات أو للمراجعة . وهذه الإجراءات تكون مشروعة قانوناً ولا تحرمها الأمانة المهنية أو آداب وسلوك المهنة التى تصدرها النقابات ضمن دستور مهنة المحاسبة والمراجعة سواء فى الجمهورية العربية المتحدة أو الولايات المتحدة الأمريكية . ومن ثم فلا تكون هناك حاجة للنص على الإجراءات الممنوعة لأنها تكون معروفة بمفهوم المخالفة . لهذا فإن الإلتزام بالامتناع عن القيام بالأعمال المحرمة فى سبيل الحصول على الأدلة وهو إلتزام سلبى يكون إثباته وتقيد المراجع به عن طريق إثبات أمر إيجابى مناف له . ولن يكون هذا الأمر الإيجابى المنافى إلا قيام المراجع بما تفرضه عليه نصوص دستور المهنة ومن بينها آدابها وسلوكها . يؤكد ذلك ما ذكره الأستاذ محمد على شحاته أنه ينبغى أن يكون المراقب ذا ضمير حى يؤدى واجبه بإخلاص تام وأن يكون لبقاً وصبوراً متمسكا بآداب المهنة وسلوكها وأن يكون قوى الشخصية ملماً بالطبائع البشرية

وأن يتمتع بالخلق الكريم ويلم بقواعد اللياقة والذوق السليم [1] كما يذكر الأستاذان متولى الجمل ومحمد الجزار أنه يجب ألا يتعالى المراجع على موظفى المنشأة بل أن يكون رائده التواضع وحسن معاملة المستخدمين حتى يتمكن من تأدية مأموريته على خير وجه وفى نفس الوقت بسرعة وسهولة وأنه كثيراً ما تكون الكياسة فى طريقة الحديث وفى انتخاب موظفى المنشأة الذين يوجه إليهم الحديث بالطريقة المقبولة سبباً فى إكتشاف المراقب لمواطن الخطأ أو التلاعب .

على أن هذه القواعد التفصيلية يمكن تفسيرها بالمبدأ الذى قدمناه وهو مشروعية الحصول على الأدلة لأن هذه الصفات وإن كانت شخصية إلا أن مجال إعمالها هو قيام المراجع بعمله وهى تتناول الناحية الإيجابية لسلوك المراجع أثناء عمله ليتفق مع مقتضيات الخلق الكريم واللياقة والذوق السليم وتكون من ثم مندرجة تحت التعميم الأوسع نطاقاً والأكثر تجريداً للمبدأ الذى قدمناه .

على أنه إذا حدث فعلا — وهو فرض نادر وإن لم يكن مستحيلا — أن قام المراجع باتخاذ إجراء غير مشروع مهما كان الغرض منه مشروعاً فإنه يبطل ويبطل الدليل المستمد منه فإذا حصل على أدلة نتيجة ترغيب أو ترهيب أو غش أو تدليس أو إكراه فإن الإجراءات تبطل والدليل المستمد منها يبطل . وليس من المتصور أن يلجأ المراجع إلى مثل هذه الإجراءات المعيبة بتلك العيوب إلا إذا وجدت مصالح شخصية لا تقرها أصول المهنة .

---

(١) الاستاذ محمد على شحاته المرجع السابق ص ٣١ .

(٢) الاستاذان متولى الجمل ومحمد الجزار المرجع السابق — الجزء الاول ص ٧٢ .

وبطلان هذه الإجراءات والأعمال القانونية والأدلة المترتبة عليها توجبه قاعدة مشروعية الحصول على الأدلة . كما أنه حتى لو لم تكن الأعمال قد اعتبرت قانوناً غير مشروعة فإن القاعدة الأخلاقية أن الغاية لا تبرر الوسيلة يمكن أن تفسر هذه الأعمال المنافية للخلق الحميد . ولو لم ينص عليها القانون الوضعى . ذلك أن هذه القاعدة تنطبق على الأفراد عامة فى سلوكهم نحو بعضهم فى المجتمع وهى ألزم من باب أولى فى قيام المراجع بوظيفته الاجتماعية . فمن واجبه أن يكون منصفاً للحق حكماً بين الإدارة وأصحاب المصالح . ويجب أن يسلك سبيلا معتدلا لتنفيذ أعباء تلك الوظيفة فلا يستدرج أو يوحى لأحد باتجاه معين ولا يكره شخصاً على قول أو فعل لتحقيق غرض غير سديد . فإن فعل إيتمع عليه اللوم ويستوجب المؤاخذة إذا إرتفع العمل إلى مستوى الخطأ الأدبى القانونى.

وقاعدة بطلان الأدلة التى تجمعت فى الدعاوى نتيجة إجراءات غير مشروعة قانوناً سائدة فى القانون الجنائى المصرى . كذلك فإن القانون الإنجليزى والأمريكى (١) يوجب أن يكون الاعتراف إختيارياً ويخضع لسلطة المحكمة التقديرية .

يخلص مما سبق أن المراجع يتقيد فى إثباته بمبدأ المشروعية سواء بالنسبة للقواعد الموضوعية أو الاجراءات التى يحرمها القانون لأنه محظور عليه أن يأتى الأعمال التى تتنافى مع الخلق الحميد والتى لا تصل إلى مرتبة الأعمال غير المشروعة قانوناً فتكون الأخيرة محظورة عليه من باب أولى . وبمعنى آخر فإنه يتقيد بالاجراءات المشروعة قانوناً فى إثباته .

---

(١) Rupert Cross, op. cit., p. 265 — 272

ضرورة مبدأ المشروعية للاثبات في المراجعة:

إن الهدف من الاثبات هو ثبوت الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية فإذا تطابقت مع القيود المحاسبية ونتائجها الواردة بالقوائم المالية توافر الصدق الواقعي والصدق المحاسبي ومن ثم تكون القوائم صادقة وأمينة في دلالتها على المركز المالي ونتائج الأعمال .

فإذا أهدرنا هذا المبدأ وأجيز عدم التقيد بالقواعد الموضوعية أي أجيز الاثبات وفقاً لاختيار المراجع بأدلة أخرى قد يترتب على ذلك عدم إنتقال الملكية مثلا بالنسبة لبعض العقارات وبالتالي يكون تعبير قائمة المركز المالي عن الملكية بالنسبة لهذه العقارات غير صادق أو غير أمين وهو ما يتنافى مع الهدف من الاثبات. يستفاد من ذلك أن مبدأ المشروعية ضروري لاحداث الاثبات الذي يعطي صورة صادقة وأمينة للمركز المالي ونتيجة الأعمال .

يخلص من ذلك أن الاثبات السليم لا يتأتى إلا بتوافر مبدأ المشروعية .

الفرع الثاني

مبـــدأ الشمـــول

All Inclusive Principle

تعريف المبدأ :

يقصد بمبدأ الشمول أن تترجم الدفاتر والقوائم المالية الختامية عن جميع العمليات التي حدثت . وينصب ، من ثم الاثبات على الوقائع التي حدثت فعلا ونتائجها وليس فقط ما تم قيده منها بالدفاتر .

ولا يلزم من هذا التعريف أن يشمل الاثبات عمليات المدة المالية

كلها — ولكن يكفى أن يشمل المدة التى سقطت عملياتها فى العينة الاختيارية وأى مدة أخرى تفحص عملياتها . والمقصود أن تتضمن القيود الدفترية نتيجة جميع ما حدث من عمليات واقعية فى تلك المدة . فإذا أسقطت الإدارة قيد بعض العمليات عفواً أو قصداً كان كشفها وإثبات عدم قيدها داخلا فى نطاق شمول الإثبات . ويمكن القول بأن هذا المبدأ يتعلق بنطاق الإثبات ومداه . فلا يقنع المراجع فى الإثبات بما تضمنته الدفاتر من حقائق إذا كان لا يمثلها جميعاً .

وإذا كان الإثبات يبدأ بعناصر القوائم المالية الختامية ويرتد إلى الدفاتر والمستندات التى حدث القيد من واقعها فإنه يحصر نفسه فى مقارنة هذه المستندات بالحقائق الواقعية كاملة دون نقص أو زيادة فى الكم أو القيمة ودون إستبعاد أو إضافة سواء قصداً أو عفواً نتيجة إهمال أو خطأ .

وتشترط المحاسبة توافر مبدأ الشمول ومؤداه ضرورة قيد نتائج جميع العمليات بالحسابات والقوائم . ويعد إشتراطه ضرورة واضحة ملموسة ذلك أنه إذا كان تسجيل العمليات يتم تبعاً لاختيار الإدارة فتثبت ما تشاء فإن التقارير والقوائم المالية المقدمة للمساهمين وأصحاب المصالح لا تكون معبرة صادقة ومن ثم لا يوثق بها . ذلك أن إختفاء صفقة واحدة كبيرة أو عدة صفقات صغيرة وعدم قيد نتائجها يؤدى إلى عدم صدق الحقائق النهائية . ولما كان من غير الجائز إختفاء المعلومات الكاملة بالقوائم عمن يستخدمونها فإن ذكر أنصاف الحقائق تعتبر أخطاء لا تقل فى أهميتها عن تحريف تلك الحقائق . ومن ثم فإن ذكر المعلومات الكاملة بالقوائم والتقارير لمن يستخدمها ضرورى للإفصاح عن هذا المركز المالى ونتائج الأعمال (١) .

---

(١) C.A. Moyer & R.K. Mautz, "Intermediate Accounting, a functional approach", John Willy & Son, Inc. New York, 1962 p. 31 — 32.

ولا يعنى هذا المبدأ فى المحاسبة ذكر كل عملية بالقوائم على استقلال فيكفى شمولها نتائج كل هذه العمليات فيستقل المحاسب بتقدير طريقة تلخيص وعرض هذه العمليات ، لكن يخرج عن تلك السلطة التقديرية دائماً اسقاط تسجيل نتائج أية عمليات من هذه القوائم (١) .

ويمكن إستخلاص مبدأ الشمول فى الإثبات من إستعراض مراجعة هذه العمليات :

١ — بالنسبة للنقدية فى الخزينة والبنوك وصندوق المصروفات النثرية يتم الجرد والتحقق بالمطابقة بين ما هو مقيد بالدفاتر وما وجد على الطبيعة ويقارن الإثنان بما ينبغى وجوده فى التاريخ الفاصل Cut - off وتجرى التسويات اللازمة .

ويقرر Howard F. Stettler ما يلى (٢) :

Once the auditor has examined the supporting records and thus satisfied himself that the cash figure is fairly stated and properly reflects the client's cash transactions, his sole remaining objective is to satisfy himself that all cash called for by the records can be accounted for''.

« عقب فحص الدفاتر والاقتناع بأن حساب النقدية يعكس عمليات المشروع النقدية ويمثلها تمثيلا صادقاً ، ينحصر هدف المراجع فى التأكد من وجود هذا الرقم واقعياً .

٢ — بالنسبة لجرد المخزون السلعى يتناول الاثبات مقارنة كميات وقيم الجرد الفعلى بما ينبغى وجوده فى هذا التاريخ من واقع الدفاتر مع التجاوز عن العجز المسموح به العادى وإجراء عمليات التسوية أو التصويب.

٣ — بالنسبة للعمليات سواء مشتريات أو مبيعات آجلة ينصب الاثبات عليها كاملة ويتم التحقق من أن القيود تعكسها وتصورها دون نقص أو زيادة ، وقد تم يرحيل قيودها إلى الحسابات الشخصية أى منبتاً لما تم فعلا .

(١) المرجع السابق .

(٢) Howard F. Stettler, op cit. p. 208

٤ — بالنسبة للمصروفات المباشرة وغير المباشرة أو المتغيرة والثابتة ينحصر الاثبات فيما تم إنفاقه منها خلال المدة محل المراجعة بغض النظر عما إذا كان يتعلق بتلك المدة أو بمدة سابقة أو لاحقة مستقبلة .

ويجرى التحقق من عناصر قائمة المركز المالى على الوجه الآتى :

١ — بالنسبة للأصول الثابتة : يتم الاثبات بالتحقق من وجود الأصول الملموسة جميعها وبقيم التكلفة دون أن يندرج بينها مايحوزه المشروع على سبيل العارية أو الاستئجار وكذلك دون إغفال أى أصل منها . وبمعنى آخر أن يتم الاثبات دون زيادة أو نقص للموجود المملوك بقيمته .

٢ — بالنسبة للأصول المتداولة : يتم الاثبات لعنصر المدينين بقيمتها القابلة للتحصيل دون إنقاص أو مبالغة سواء قصداً أو إهمالا ، وعلى أساس أنها ناشئة عن عمليات تجارية ومستحقة للمشروع . وكذلك الحال بالنسبة للدائنين فيكون الاثبات عن كافة الدائنين دون إنقاص . إذ لا يقبل أن يثبت المشروع ديوناً وهمية عليه للغير إلا إذا كان قد أثبت مشتريات وهمية تقابلها دائنيه وهمية وهو ما يحدث نادر أو النادر لا أهمية له ويمكن إهماله دون تأثير .

٣ — بالنسبة للاستثمارات يكون إثباتها كاملة بحسب ما قام به المشروع من عمليات ومطابقتها مع الموجود بالدفاتر وما تبرزه قائمة المركز المالى دون تخفيض أو زيادة .

٤ — بالنسبة للمصروفات المقدمة والايرادات المستحقة يجب أن يكون إثباتها جامعاً لها دون ما إنقاص أو زيادة .

٥ — بالنسبة للمخصصات والاحتياطيات يكون الأثبات جامعاً لكل أنواعها بدقة .

ويجرى التحقق من عناصر قائمة الأرباح والخسائر على الوجه الآتى :

١ — يشتمل الحساب على المشتريات والمبيعات كما حدثت فعلا .

٢ — يشتمل الحساب على الإهلاك كاملا لجميع الأصول القابلة له .

٣ — يشتمل الحساب على المصروفات المتعلقة بالمدة المالية بعد التسوية دون تخفيض أو مبالغة .

٤ — يشتمل الحساب على الإيرادات المتصلة بالمشروع كاملة وبدقة .

ويكون رقم الربح أو الخسارة هو المكمل الحسابى أو محصلة جميع هذه العمليات العادية . وعلى الجملة فإن الإثبات ينحصر فى جميع العمليات التى حدثت فى الواقع دون إنقاص أو مبالغة . وهذا يمثل الجانب الإيجابى من المبدأ .

أما الجانب السلبى من هذا المبدأ فيقضى بإثبات أن هذه العمليات وهذه القيم الموجودة بالقوائم المالية النهائية هى كل ما يتعلق بالمشروع فى تلك المدة المالية دون سواها . أى يتعلق هذا المبدأ بنفى وجود ما عداها .

وقد تعرضنا لجزء من هذا الجانب عندما عبرنا عن إثبات القيم كما حدثت دون زيادة أو نقص . ونتناول الآن بقية هذا الجانب الذى الذى يتصل بنفس العناصر والقيم التى لم ترد بالقوائم المالية .

من المسلم أن إثبات الواقعة السالبة من العسير ولكن يتغلب الإثبات القانونى على هذه الصعوبة بوساطة إثبات واقعة إيجابية منافية لتلك الواقعة السلبية لأن القانون يعتبر أن إثبات النفى تكليف بمستحيل ، ولا يطالب بالمستحيل . ويرى الباحث سحب هذه القاعدة للإثبات فى المراجعة ويوسع من مضمونها فإنه إلى جانب إمكان إثبات الواقعة

السلبية من طريق إثبات واقعة إيجابية تتنافى معها ، يمكن إثباتها عن طريق إتساقها مع واقعة ثابتة ومتصلة ، إستدلالا على نفس الواقعة . ونسوق بعض الأمثلة التى توضح ذلك .

إذا لم تظهر بقائمة المركز المالى إستثمارات دل هذا على عدم وجود هذا العنصر ويقضى هذا المبدأ فى جانبه السلبى إثبات عدم وجوده فعلا أى نفيه فى الواقع .

كذلك إذا لم تظهر قائمة المركز المالى أوراق دفع فى جانب الخصوم تعين على المراجع أن يثبت عدم دائنية المشروع فى صورة تلك الأوراق أى نفى وجودها فى الواقع .

كذلك بالنسبة لعدم وجود دائنيه فإن الاثبات يلزم أن ينصب على نفى هذه الواقعة عملا (١) .

يتكون إذن الجانب السلبى لهذا المبدأ من إثبات القضايا التى تتعلق بعدم الوجود إطلاقاً أو بالمغالاة أو الانقاص فى القضايا الموجودة بالقوائم المالية . ويمثل هذا الاثبات السلبى كما أسلفنا صعوبة بالنسبة للمراجع من ناحية الحصول على الأدلة ومن ناحية قوة هذه الأدلة . ويمكن التغلب على هذه الصعوبة مثلا فى حالة عدم وجود مبان ضمن الأصول بوجود إيجارات فى حساب الأرباح والخسائر ، وكذلك فى حالة عدم وجود عنصر السيارات ضمن الأصول ، وجود عقود إستئجار سيارات وعدم وجود مرتبات سائقين أو مصروفات بنزين أو صيانة كذلك فإنه يستفاد من إثبات الاستئجار عدم ملكية سيارات وإن كانت هذه الأدلة تكون ظنية أو يتداخل عليها الشك الماثل فى إمكان وجود سيارات ولكنها غير كافية .

(١) R.K. Mautz & Hussein A. Sharaf, op. cit., p. 80-81.

وعلى ذلك يمكن القول أن إثبات الوقائع السلبية مع صعوبته لازم حتى تتحدد عناصر القوائم المالية تحديداً جامعاً مانعاً أو تبرز ما يمكن أن تخفيه تلك القوائم وإن كان الدليل فى حالة إثبات النفى لا يكون فى قوة دليل إثبات الحقائق الايجابية .

فإذا برزت معالم القوائم المالية الختامية سواء الايجابية والسلبية على هذه الصورة أمكن للمراجع أن يفصح إفصاحاً كاملا عن كافة العناصر والدلالات التى تبرزها وتتضمنها تلك القوائم وبالتالى يتاح له نقل هذه المعلومات إلى المستثمر العادى بالنسبة لما يهمه الوقوف عليه من بيانات جوهرية تؤثر على القرارات الاقتصادية التى قد يتخذها . كذلك ينير السبيل أمام غيره ممن يعتمدون على تقرير المراقب لاتخاذ قرارات متصلة بالمشروع كالدائنين والمستثمرين المرتقبين والمستهلكين والهيئات الحكومية .

ومن ذلك يبين أن مبدأ الشمول فى الاثبات يتصل بمبدأ الافصاح الكامل فيجتهد المراجع للوقوف على كافة العمليات التى باشرتها المنشأة وما أبرزته القوائم وما أخفته وما يرى إظهاره تحقيقاً لمبدأ الافصاح الكامل فيطالب الادارة بالافصاح عنه فإذا رفضت ضمن تقريره ما يجده من تحفظات (Qualifications) .

ضرورة هذا المبدأ :

يتضح مما سبق ضرورة هذا المبدأ لاتصاله بمبدأ الافصاح الكامل من جهة ولابراز فاعلية الاثبات والمراجعة (effectiveness) .

أما عن الافصاح — فإنه لن يتيسر دون تحقيق العلم الجامع المانع ولن يتحقق هذا العلم الجامع المانع إلا إذا تم إثبات جميع العمليات

إثباتا جامعا لهـــا مانعا من إدراج سواها الذى لم يقع . وبذلك فقط يمكن القول أن المراقب قد علم بما لم تبرزه قائمة المركز المـالى من عناصر وأنه لم ينقلها للغير إذا كان يهمه معرفتها . على أن هذا العلم يجب أن يقاس بمعايير تقل عن تلك التى تقاس بها الوقائع الإيجابية نظرا للصعوبات التى تحوطها عند الاثبات . ويكون تقدير ذلك عن طريق قياس درجة العناية المتوسطة التى يجب أن يبذلها المراجع العادى المتوسط وما يترتب عليها من احتمال إثبات الوقائع السلبية أم لا (Due Care Concept)

أما عن إبراز فعالية الإثبـــات والمراجعة فهو يبين فى حالة ما إذا استبعدنا وجود المبدأ وقدرنا النتائج التى تتحقق من الاثبات والمراجعة . فى هذه الحالة يكون الاثبات عبارة عن التحقق من العناصر والقضايا الموجودة بالقوائم المـالية والتى أظهرتها الادارة مؤيدة بالمستندات . وتصبح عملية الاثبات عملية ظاهرية سطحية كما حددت نطاقها الادارة العليا بالمشروع ، لا كما حددته الحقائق التى حدثت والتى ينبغى أن تتركز وتتبلور فى قائمتى المركز المـالى والأرباح والخسائر . يتحقق إذن بوساطة تطبيق هذا المبدأ ضبطا أكثر لفكرة الاثبات من حيث تحديد نطاقها الطبيعى بمـا حدث من عمليات ، بمـا يبرز حقيقة حماية موارد المشروع التى تهدف المراجعة إلى الوصول إليه مضافا إليها ما حققته من أرباح نتيجة عمليـــات التصنيع والمتاجرة توصلا لوجود رقابة فعالة . وتظهر بذلك حيوية الاثبات والمراجعة وتستأهل ما ينفق عليها . وما يسبغ من أهمية تتفق مع ما تؤديه للمجتمع من خدمات فتستحق رعايته وتأييده المستمر .

وقد عبر الدكتور R. K. Mautz (١) عن هذا المبدأ بقوله : أنه

(١) R.K. Mautz, "Fundamentals of Auditing", 2nd edition, John Willey & Son, Inco. New York (p. 266).

يجب مراجعة مجموع المبيعات وترحيلها إلى حساب المبيعات بدفتر الأستاذ. كما يجب أن يحصى مجموع قيم فواتير المبيعات وتتم مقارنتها بالمقيد بالدفتر لمعرفة ما إذا كان قد حدث إسقاط عمداً أو سهواً.

كما ذكر الأستاذ Arnold W. Johnson (١) يجب أن تكون قائمة المركز المالى شاملة لجميع العناصر بمعنى أن تحتوى على جميع الأصول والخصوم وأن تشتمل قائمــة الأرباح والخسائر على جميع الايرادات والمصروفات والأرباح والخسائر وكذا جميع المعلومات الاضافية التى قد تعد ضرورية لمعرفة المركز المالى بوضوح.

وقد أورد الأستاذ Arthur W. Holmes (٢) هذا المبدأ صراحة عندما تصدى للتعريف بالمبادىء والوسائل والمستويات والاجراءات، فذكر على سبيل المثال أن المبدأ بالنسبة للمبيعات هو إدراجها بالكامل
(Include all current period sales in revenues)
وليس هذا فى نظرنا سوى تطبيق — كما ذهبنا سلفا — لهذا المبدأ العام.

على أنه يبقى أن نوضح أن مبدأ الشمول لا يعنى فقط إثبات جميع العمليات إثباتا جامعا لهـا مانعا لما عداها فانه يتضمن إثبات العناصر والدلالات التى تتضمنها القوائم Representations ويقصد بها الحقائق المتصلة بحقيقة هذه العناصر. ورب مثال أو مثالين يوضحان هذه الفكرة.

١ — إذا ورد بقائمة المركز المالى مخزون سلعى فلا يقتصر الاثبات على وجوده ... وملكيته بالقيمة الثابتة بالمشروع وإنما يمتد إلى إثبات كونه ليس فاسدا أو راكدا ومتعلقا بنشاط المشروع.

---

(١) Arnold W. Johnson "Auditing, principles and case Problems, Holt Rinehart and Winston, New York, 1964, p. 289.

(٢) Arthur W. Holmes op. cit p. 12.

٢ — إذا ورد بقائمة المركز المالى أصول ثابتة فيجب أن يمتد الاثبات إلى أن استغلالها يدخل فى أغراض المشروع وأنها مستغلة فعلا .

٣ — إذا وجد عنصر المدينين فانه ينبغى — كما أسلفنا — أن يثبت أن الديون ناتجة عن عملية حقيقية وأن قيمتها صحيحة وعمل الاحتياطى اللازم لتحصيلها وانها قابلة للتحصيل . ويجب من ثم أن يميز بينها وبين القروض التى تعطى للموظفين .

ومن الممكن أن نستطرد فى إعطاء الأمثلة ونعتقد أنه يكفى ما قدمناه للتدليل .

يخلص مما سلف أن مبدأ الشمول فى الاثبات ضرورة لازمة وهو مبدأ مجرد عام مطبق فعلا فى المراجعة وضرورى لفعالية الاثبات والمراجعة ولتحقيق مبدأ الافصاح الكامل . ويستحيل حدوث المراجعة مع الافصاح الكامل إلا به .

ننتقل فيما يلى للكلام عن مبدأ إثبات الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية .

الفرع الثالث

مبدا اثبات الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية

انتهينا فى الفرع السابق إلى أنه يجب إثبات جميع العمليات التى حدثت ويتضمن هذا الاثبات جميع العناصر والدلالات المتصلة بالعمليات . كما يشمل إثبات عدم وجود عمليات أخرى لم تقيد بالدفاتر ولم تظهر نتائجها فى التقارير والقوائم المالية .

ولما كانت عمليات المشروع إما خارجية مع الغير أو داخلية نتيجة تداول السلع ومكوناتها فى شكل قيمة أو كمية لغرض الانتاج أو البيع

فانه يمكن إدراج جميع هذه العمليات تحت وصف الحقيقة الواقعية . أن مصطلح الحقيقة الواقعية يفسر جميع هذه العمليات لأنها تعنى جميع عمليات المشروع التى يمكن التحقق منها واختبار نتائجها فى الواقع .

ولما كانت هذه العمليات تحلل وتسجل نتائجها فى الدفاتر الأولية بالتطبيق للمبادىء المحاسبية الملائمة وتبوب فى حسابات تأخذ أسماء مختلفة ثم تجمع وتعرض نتائجها فى القوائم المالية بعد إجراء كافة التعديلات وأخذ الاحتياطات فى الحسبان فإن مصطلح الحقيقة المحاسبية يفسرها ولما كانت هذه الاجراءات تترجم عن حقائق حدثت أيضا داخل المشروع بناء على قرارات المستويات المختلفة ولكنها تتضمن تقديرات وآراء شخصية فى بعض النواحى لذا فانها تختلف عن الحقيقة الواقعية التى تتمثل فيها الموضوعية objectivity بشكل أكثر وضوحا ودقة . لذا يمكن وصف الحقيقة المحاسبية بأنها حقيقة ناقصة التحديد أو أقرب إلى أن تكون حقيقة فنية .

لهذا يكون التمييز واجبا بين هاتين الحقيقتين من ناحية الاثبات . ويتعلق الاثبات بهما دون غيرهما . فلا يثبت المراجع إلا جميع العمليات الحقيقية التى حدثت فى الواقع مستدلا عليها بالأدلة الموضوعية . فاذا قيدت الادارة بعض عمليات صورية أو وهمية فقد ينجح المراجع فى كشفها واستبعادها . ويسهل مبدأ الأدلة الموضوعية المستخدم فى المحاسبة هذا المسلك فان وجود ذلك الدليل يصبغ العملية بطابع الحقيقة فيبدأ المراجع إثباته بمقارنة القيد بالمستند . ثم يفحص المستند والاستدلال بعناصره على الحقيقة الواقعية — وإثبات قيامها بالتطابق بين هذا الدليل ، وآخر يثبت حقيقة متصلة بالأولى — على النحو الذى سيرد فى الباب الثانى .

لذلك فإن القيود التى تفتقر إلى الدليل الموضوعى ، وتمت بين المشروع والغير لا تعتبر بحسب الظاهر حقائق واقعية ويجب أن تأخذ من إهتمام المراجع قدراً كبيراً وعناية أكثر لإثبات أنها حقيقة أم لا ؟ . فإذا لم تثبت يجب استبعادها من نطاق الحقائق الواقعية ويقتصر هذا النطاق على ما ثبت منها بالدليل .

ويمكن القول بصفة عامة أن المراجع يعالج هذه الوقائع قبل إثباتها باعتبارها قضايا تحتمل الصدق والكذب فإذا تأيدت بالواقع كانت حقيقة واقعية وإذا لم تتأيد لا تصبح كذلك .

ولا يثبت المراجع أى حقيقة واقعية وإنما يشترط أن تكون هذه الحقيقة مما يدخل أصلا فى غرض المشروع الذى تراجع حساباته أو ما يتصل بغرضه إتصالا وثيقاً ويستند إلى قرارات الإدارة التنفيذية أو الإدارة العليا . كذلك ينحصر الإثبات فى الحقائق الواقعية التى حدثت فى المدة المالية محل المراجعة ، دون ما قبلها أو بعدها .

وكما تختلط العمليات الحقيقية بالعمليات الموهومة أو الصورية ، كذلك قد لا تظهر العملية بقيمتها الصحيحة فقد تشوبها أخطاء حسابية . لذلك ينبغى على المراجع أن يثبت تلك الحقائق الواقعية بأوصافها الصحيحة من ناحية الكم والقيمة والنوع والحالة والدرجة ومع مراعاة أن المراجع ليس خبيراً فنياً أو مثمناً إلا أن خبرته ومرانه قد يجعلانه يميز الأشياء الصالحة من غير الصالحة . كما أن الكمية والقيمة تسترعيان إنتباهه أكثر عند الإثبات ويلزم أن يثبت حقيقتهما لأنها تؤثر على نتائج الأعمال والمركز المالى بدرجات مختلفة . فإذا كان التأثير جوهرياً تعين أن يثبتها بدليل قطعى حتى يتأكد من حقيقتها .

وعلى ذلك يمكن القول بأن الحقيقة الواقعية هى التى يتوجه إليها الإثبات بالدليل القطعى . ويستبعد كل ما ليس حقيقة أى لا يسنده دليل قطعى . ويتضمن ذلك ما لا يؤيده دليلا أصلا أو تأيد بدليل لم تثبت جديته على النحو الذى يبين فى الباب الثانى . كذلك ينصرف الاثبات إلى الحقيقة الواقعية المتصلة بالمشروع وحدثت فى المدة المالية محل الإثبات .

فإذا أثبت هذه الحقيقة الواقعية وطابقت القيود الدفترية كانت هذه القيود صادقة وبذلك يتوافر الصدق الواقعى .

وقد عبر الأستاذ الدكتور محمد أحمد خليل عن ذلك بما يلى :

« . . . يبدأ (المراجع) فى الخطوة الثانية التى بمقتضاها يتمكن من صدق المعلومات والحقائق المثبتة بالسجلات المحاسبية وهذا يتطلب فحصاً للأدلة المدعمة لهذه الحقائق من ناحية صحتها واكتمالها من ناحية قانونيتها وارتباطها بنشاط المشروع . (١)

فإذا انتقلنا إلى إثبات الحقيقة المحاسبية نجد أنها تتم بالتطبيق للمبادىء المحاسبية الملائمة واتباعاً للنظم والإجراءات المناسبة ، هذا فضلا عن استنادها إلى المبادىء الحسابية المسلمة والتى يمكن القول بأنها مصادرات علم الحساب يقبلها المحاسبون والمراجعون كحقائق تقرب من اليقين إذا لم يشوبها أخطاء تطبيقية .

ويدعونا ذلك إلى مناقشة ما هو المقصود بإثبات الحقيقة المحاسبية :- يقصد بإثبات الحقيقة المحاسبية عدم الاقتصار على المطابقة الحسابية وإنما يلزم إثبات دقة البيانات المحاسبية فى تحركاتها ، وسلامة العمليات

---

(١) الدكتور محمد احمد خليل « المراجعة والرقابة المحاسبية » دار الجامعات المصرية الاسكندرية سنة ١٩٦٨ ص ٣٢ .

الحسابيـــة نظراً لأن من خصائص المحاسبة تعرض أرقامها للخطأ susceptibility to errors (١) كذلك يندرج ضمن إثبات هذه الحقيقة ملاءمة المبادىء والنظم والاجراءات المحاسبية المستخدمة ومدى سلامة تطبيقها فى الواقع وإبداء الرأى الفنى فى التقييم ومدى كفاية الاهلاك والمخصصات والاحتياطيات وإجراء التسويات الجردية لإظهار رقم الربح وعناصر المركز المالى السليم.

ومن المعلوم أن المبادىء المحاسبية فى تطور مستمر نظراً لأن المحاسبة لا زالت فى دور النمو فضلا عن أنها تتابع النشاط الاقتصادى الذى يخضع للمؤثرات الاقتصادية والاجتماعية. وقد تواضع المحاسبون على أن النظرية المحاسبية تستند إلى فروض وتطبق مبادىء متعارف عليها فيما بينهم (٢).

---

(١) C.A. Moyer, R.K. Mautz op. cit. p. 18

(٢) أ ـــ الدكتور حلمى نمر والاستاذ عبد الفتاح الصحن (مرجع سابق)ص ٥١٦ ، وما بعدها جاء به « لابد أن تتأثر المبادىء العلمية للمحاسبة بعاملين هامين » :

أولا : الفروض المنطقية وهى :

أ ـــ فرض الشخصية المعنوية اى أن الوحدة المحاسبية أو المشروع لها وجودها المستقل عن وجود الافراد الطبيعية المكونة لها .

٢ ـــ فرض استمرار الوحدة المحاسبية .

٣ ـــ فرض القياس النقدى اى أن المحاسبة تهتم فقط بالعمليات التى يمكن أن تقاس بالنقود .

٤ ـــ فرض ايجابية أو موضوعية القياس أى عدم التحيز في القياس أو خضوعه لتقديرات شخصية بحتة .

ثانيا : اهداف المحاسبة وتتمثل في تحديد نتيجة أعمال المشروع ويقتضى تحديد الايرادات والمصروفات ثم تحديد المركز المالى للمشروع ويتمثل في بيان الاصول والخصوم .

يعنينا فى صدد إثبات الحقيقة المحاسبية ، أنها تقاس بالنقود ، ويفترض ثبات قيمة العملة . ولما كان من المسلم الآن ومنذ قيام الحرب العالمية الأولى أن هذا الفرض لا يتسق مع الواقع لأن الأسعار فى إرتفاع مستمر وقيمة النقود فى هبوط مستمر مما جعل المقياس ليس ثابتاً وبالتالى فإن القيم المقيسة فى فترات زمنية مختلفة تغدو متعذرة المقارنة أو الجمع كما أن إستمرار الاعتماد على هذه القيم يؤدى إلى نتائج غير سليمة لا تظهر

ثالثا : تكون المبادىء

(أ) المرتبطة بالربح :

١ — مبدأ البيع في تحقق الايرادات .

٢ — مبدأ التكلفة الفعلى في قياس الدفع .

٣ — مبدأ التغطية أو مقابلة النفقات والايرادات .

٤ — مبدأ الحيطة .

(ب) المرتبطة بالمركز المالى :

١ — مبدأ التكلفة التاريخى ناقصا الاستهلاك .

٢ — مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا .

(١) ب — راجع أيضا الاستاذ أبو الفتوح فضالة « تحديد الربح في شركات التأمين على الحياة — رسالة ماجستير كلية التجارة جامعة القاهرة سنة ١٩٦٦ » قريبا مما جاء بالبند أولا .

وقارن أيضا في هذا الشأن ما جاء ص ٤ برسالة الدكتور متولى عامر المقدمة لجامعة الينوى بالولايات المتحدة سنة ١٩٦٦ .

The structure of accounting theory and the concept of "Functional Relation".

"From the accounting unit of the business enterprise, the equity, the entity, and the organization theories have been derived to describe and explain accounting practices in this unit".

كفاءة الإدارة ولا تصلح للمقارنة بين المشروعات المتماثلة فى النشاط والحجم نتيجة شراء الأصول فى أوقات مختلفة مثلا بما يستتبع إختلاف قيمة الاهلاك فى قائمة الأرباح والخسائر وقيمة الأصول فى قائمة المركز المالى .

والنتيجة مما سبق أن هذه القوائم لا تعبر بوضوح عن المركز المالى وحقيقة نتائج الأعمال .

ولذا يقال بأن قائمة المركز المالى تتضمن حقائق وتقديرات وآراء شخصية (١) وتنحصر الحقائق فى العمليات الايرادية والرأسمالية التى تتم فى السنة محل المراجعة . أما التقديرات فتتمثل فى طرق الاستهلاك وعمر الأصل المستهلك والقيمة الأساسية للأصل . أما الآراء الشخصية فتظهر فى عنصر المخصصات للديون المشكوك فى تحصيلها والاحتياطيات بصفة عامة والالتزامات العرضية (Contingent Leabilities)

ومما لا شك فيه أن الاختلاف فى المعالجة ينبغى عليه اختلاف النتائج التى تظهرها القوائم المالية . وهذه الاختلافات ناتجة جزئيا عن وجود أكثر من طريقة أو أسلوب لمعالجة القيم المحاسبية متفقا على اتباعها ، لا يسهل الترجيح بينها ويؤدى ذلك إلى اعتبارها جميعا صحيحة جائزا اتباعها .

وقد أبرز الأستاذ محمد على المغلاوى فى رسالته بعنوان « مدى تصوير الميزانية العمومية لمركز المنشأة المالى » المقدمة لدرجة الماجستير — كلية تجارة القاهرة سنة ١٩٥٦ ص ٢ — ٢٢ أنه يجب أن يعتبر أن

---

(١) C.A. Moyer, R.K. Mautz, op. cit. p. 18

للميزانية حدودا يتم فى نطاقها الدلالة على المركز المالى [1] .

وفى ضوء ما تقدم يمكن القول أن التقديرات المتفق عليها محاسبيا وتستند إلى مبادىء محاسبية متعارف عليها لا تمثل حقيقة واقعية وتبتعد عنها بقدر ما يبعد التقدير عن الواقع . وأنه لا سبيل إلى معرفة هذا الواقع إلا عند انتهاء عمر المشروع . ومن ثم يلجأ المشروع إلى وسائل التقدير لمعرفة نتائجه فى الفترات المالية . وتقتضى الضرورات العملية تبعا تقدير قيمة خدمات الأصول التى تعمر أكثر من مدة مالية استنادا للأسس الموضوعة والمتعارف عليها لاظهار الأرباح المددية للمشروع — بدلا من الانتظار حتى نهاية عمر المشروع ومعرفة الأرباح الحقيقية بعد استرداد رأس المال المستثمر .

لذلك فان قيم الأصول فى تاريخ شرائها تمثل حقيقة واقعية ولكن بعد انقضاء فترة طالت أم قصرت وتحت تأثير حقيقة عدم ثبات قيمة النقود ، وارتفاع مستوى الأسعار فان القيمة التاريخية لا تعد ممثلة للقيمة فى التاريخ اللاحق وبقدر ما تكون قيمة التكلفةالتاريخية قريبة من القيمة الفعلية فى تاريخ الميزانية بقدر ماتكون واقعية نسبيا أو من قبيل الاحتمال الراجح شأنها فى ذلك شأن الحقيقة القضائية التى تكون بعيدة عنالواقع

(١) جاء عن هذه الحدود ما يلى :

١ — الميزانية العمومية صورة غير واضحة المعالم لانها لا تبين الاصول المعنوية .

٢ — انها مزيج من الارقام الحقيقية والتقديرية .

٣ — انها لا تمثل قيما نقدية مطلقة .

٤ — تتضمن الميزانية عناصر يتعذر قياسها بوحدة النقد .

٥ — لا تبين الميزانية قيمة مجهود العنصر البشرى فى نجاح المشروع .

٦ — لا تعطى الميزانية فكرة عن القدرة الكسبية للمشروع .

٧ — تشمل الميزانية عناصر لا تمثل الممتلكات مثل مصروفات التأسيس .

نتيجة القيود الفنية القانونية التى تقيد القاضى وتعد من ثم ، هذه الحقيقة المحاسبية حقيقة فنية بمعنى أنها إصطلاحية ـ كما أسلفنا ـ إقتضتها الاعتبارات العملية فى المحاسبة .

ولا يقتصر الأمر على ذلك فقد رأينا أن الميزانية تشتمل على آراء شخصية فى حالة الديون المشكوك فى صحتها التى يعمل لها مخصصات تكون تكليفاً على الأرباح وتخصم منها قبل الوصول إلى رقم الربح النهائى .

وقد بذلت الجهود ولا زالت تبذل لمعالجة هذه الصعوبات العملية ولكنها محاولات جزئية ومتفرقة لم يكتب لها الاستقرار بعد . وهذا ما حدا بالجمهورية العربية المتحدة أن تتدخل بالتشريع المتضمن النظام المحاسبي الموحد الصادر سنة ١٩٦٦ لتوحيد الأسس والمفاهيم والمعالجة المحاسبية فى النظام المحاسبي الذى ينطبق على الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام . نسوق فيما يلى بعض هذه المفاهيم والأسس على سبيل المثال إيضاحاً للأمر :

١ — لما كانت الأسعار فى إرتفاع مستمر فإن حساب الاهلاك على أساس التكلفة التاريخية لا يمكن من الحصول على المال اللازم لشراء بديل للأصل الثابت بالأسعار الجارية لذلك فإنه من الضرورى أن تقوم الوحدة بتدبير الفرق بين القيمة الاستبدالية والقيمة التاريخية .

٢ — العمر الإنتاجى للأصل : هو المدة التى يظل خلالها الأصل صالحاً للاستخدام فى الغرض الذى اقتنى من أجله ويحدد العمر الإنتاجى بمدة إنتاجية الأصل لا بمدة وجوده . ويتوقف العمر الإنتاجى على عوامل متعددة منها مدة تشغيل الأصل ، المهارة الفنية للعمال ، درجة الصيانة ،

التغييرات التى تطرأ على كل من الأساليب الفنية وتصميم المنتجات وطريقة الإنتاج ومدة بقاء الوحدة .

٣ — الاهلاك : يعرف الاهلاك بأنه توزيع الأصل القابل للإهلاك على مدة عمره الإنتاجى بطريقة مناسبة .

٤ — وجوب حساب الاهـــلاك وطريقته : تلتزم كل وحدة بحساب الاهلاك سنوياً . أيا كانت نتيجة العمليات الجارية (فائضاً أو عجزاً) ويتبع فى حساب الاهلاك طريقة القسط الثابت مع عدم إستبعاد أية قيمة .

٥ — إحتياطى فروق القيمة الاستبدالية : من الضرورى تدبير الفرق بين القيمة الاستبدالية والقيمة التاريخية للأصل وذلك للمحافظة على القدرة الإنتاجية للمال المستثمر بالوحدة . ويعتبر مقابل فروق القيمة الاستبدالية كاحتياطى عام عند توزيع الأرباح ويظهر ضمن الاحتياطيات باسم « إحتياطى إرتفاع أسعار الأصل » .

٦ — الأصول التى يتم إهلاكها دفترياً ويستمر إستخدامها فى الإنتاج: يستمر حساب قسط الاهلاك للأصل الذى تم إهلاكه دفترياً وما زال يستخدم فى الإنتاج بنسبة ٧٥٪ من قيمة القسط وتضاف هـذه القيمة سنوياً إلى الاحتياطى (إحتياطى إرتفاع أسعار الأصول) (١) .

وإلى جانب هذه المحاولة عن طريق التشريع فى الجمهورية العربيـة المتحدة توجـد محاولات مماثلة وإن كانت أضيق نطاقاً فى الولايات المتحدة فى صدد تقييم المخزون السلعى على أساس LIFO لغرض تحديد

---

(١) النظام المحاسبى الموحد « الجمهورية العربية المتحدة » ص ١٠٣ — ١١٣ .

الضرائب . وبالرغم من ذلك فإن الميزانية لا تزال تتصف بنفس الصفات التي أوردناها .

ومتى كان الأمر كذلك فإنه يستفاد أن الحقيقة المحاسبية دائمة وثابتة ويلزم من ثم معالجتها فى الاثبات معالجة تخالف الحقيقة الواقعية . وذلك لأنها متميزة عنها وقائمة إلى جوارها ومتغلغلة فى جميع عمليات المحاسبة في المشروع . كما أنها تؤثر من حيث نتيجتها على العناصر التى تظهر فى القوائم المالية .

وهذه الحقيقة المحاسبية مستندة إلى الفروض والسياسات والمبادىء المحاسبية فإنها متشابهة مع الحقائق الحسابية التى يقوم عليها علم الحساب مع فارق أن الأخيرة حقائق مجردة والأولى حقيقة مرجحة نسبياً « مجرد إحتمال راجح » .

ضرورة هذا المبدأ :

ينصب الإثبات أساساً فى القانون وفى العلوم على الحقائق . إذا أقمنا الدليل على وجودها صدقت وإذا أقمنا الدليل على غيابها إنتفت . وبإقامة الدليل عليها يتأتى علمنا بها Knowing ولا يتأتى ذلك عن طريق الاعتقاد (Belief) وهذه المعرفة توصف بأنها صادقة إذا تطابقت مع الأشياء فى العالم الخارجى وتوصف بأنها غير صادقة إذا لم تتطابق مع الأشياء فى العالم الخارجى . يصدق هذا القول على الحقائق الواقعية .

أما الحقيقة المحاسبية فى القسم الثانى فتتأتى معرفتنا بها من الإلمام بالنظريات والقواعد والمفاهيم المحاسبية وتوصف بأنها صادقة نتيجة مطابقتها مع تلك الأصول والقواعد . وتقابل هذه الحقيقة المحاسبية

---

(1) ibid. p. 71.

فى كل قيد وفى كل معالجة محاسبية لعملية من العمليات الواقعية وفى كل معالجة للعمليات الأصولية المحاسبية كالاهلاك والمخصصات والاحتياطيات والتقييم .

ومن ثم فإن الحقيقتين ضروريتان لتحقيق الإثبات لا يتم بغيرهما .

الفرع الرابع

مبدأ الاثبات بالدليل الافضل (الاقوى)

نقصد هنا الدليل بمعناه الواسع شاملا القرينة بأنواعها وأن يقع الإثبات بالدليل ولا يتم بغيره . ذلك أن الإثبات يتصل بالمعرفة وهى تختلف عن المعتقدات التى يعتقد فيها الناس دون دليل عن إتفاق أو عجز عن التدليل .

لذلك يحرم على المراجع أن يعطى رأياً غير مبنى على دليل أو أدلة لأنه يكون رأياً بدون أساس وبالتالى لا يوصف بأنه رأى علمى .

كذلك يلزم أن يكون الدليل موضوعياً objective بقدر الإمكان . وقد عرف أحد الكتاب المحاسبين الدليل الموضوعى بأنه الدليل الواضح وضوحاً كافياً الذى لا يختلف الأشخاص المعقولون فى تفسيره إلا فى حدود ضيقة . كما أضاف نفس الكاتب أن العامل الهام فى الموضوعية هو إتفاق الأشخاص المختصين فى أية مهنة معينة على الشىء محل الملاحظة أو الخبرة (١) والمعلوم أن المراجع يمارس مهنته بين طبقة من زملائه

---

(١) Walter B. Meigs & Charles E. Johnson & Thomas F. Keller, "Intermediate accounting, Mc Graw Hill Book Company Inc., Dallas, 1963 p. 89, reads as follows :

'The term objective evidence, then, means evidence that is sufficiently clear-cut that reasonable men will vary in their interpretation of it only within fairly narrow limits."

وجميعهم منوط بهم عملية اثبــات القضايا التى تشملها القوائم المـالية الختامية لذلك يكون المعيار فى الموضوعية ما يقرره المراجع المتوسط .

وبذلك يمتنع على المراجع أيضا أن يبدى رأيه فى الدفاتر والتقارير والقوائم المـالية اعتمادا على ثقته فى الإدارة المستفادة من خبرته عن السنوات المـاضية حيث تعتبر كل سنة مالية وحدة مستقلة ولأنه من المتصور أن يختلف السلوك من سنة لأخرى فيستحيل الصدق إلى كذب ويستحيل الكذب إلى صدق . لذلك يكون الاعتقاد استنادا إلى الخبرة السابقة غير مقبول . كما لا يجدى فى الإثبات الاعتقاد المبنى على الثقة فى الإدارة ويلزم أن يصاحب الإثبات فى كل خصوصية إقامة الدليل .

ومبدأ الإثبات بالدليل الموضوعى القــابل للاختبار Verifiable objectice Evidence معروف فى المراجعة المهنية منذ أيامها الأولى فى انجلترا ويستخدم لإثبات صحة العمليات المقيدة بالدفاتر . فالإيرادات لا يجوز إثباتها إلا على أساس دليل موضوعى متمثل فى عملية بيع حقيقية لأشخاص مستقلين عن لمشروع والمصروفات لا يجوز تسجيلها بالدفاتر إلا بناء على مستند مؤيد للعملية ، وهذا الدليل كان الأساس الذى يمكن عن طريقه التحقق من صحة العمليات المسجلة بالدفاتر (١) .

وقد إزدادت أهمية مبدأ الإثبات بالدليل الموضوعى القابل للاختبار أو التحقيق مع إتساع حجم المشروعات وانفصال الإدارة عن الملكية . وأصبح الدليل الموضوعى عنصرا هاما من عناصر المحاسبة والوسيلة لإعداد بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليه .

ويعتبر الدليل هو الوسيلة للوصول إلى الحقيقة ، والتحقيق "verify

---

(١) الدكتور عمر السيد حسانين مرجع سابق ص ١٤٨ — ١٤٩ .

معناه تقديم الحقائق واختبار دقتها. ولما كانت أقصى درجات الموضوعية والتحقيق المستندى هى المستند الخارجى المتمثل فى فاتورة الشراء للحصول على أصل أو خدمة ، فقد استخدم مبدأ الموضوعية لدعم فكرة التكلفة التاريخية فى المحاسبة (١) .

ويرى Meig أن الأدلة خارجية وداخلية ، وتتمثل الخارجية فى الوقائع الاقتصادية التى تنبع أو تستفاد من العقود عن عمليات مبادلة بين المشروع والغير . وهى تكون مؤيدة بأدلة تعزز القيود المحاسبية بالدفاتر أما الأدلة الداخلية فهى تنتج عن عمليات اقتصادية داخلية ولذلك فهى لا تكون موضوعية كما هو الحال فى الأدلة الخارجية (٢) .

ولا يقصد بالدليل ذلك الذى يستفاد منه العلم الكامل أو المعرفة اليقينية ، وإنما يقصد به الدليل الذى يوفر أساسا معقولا للرأى الذى يبديه المراجع . ذلك أن تقرير المراجع ليس علما كاملا وإنما هو رأى فنى يبنى على أسباب معقولة بأن القوائم المالية الختامية لا تشوبها أخطاء أو تزويرات جوهرية، ومعنى ذلك أن خطر حدوث الأخطاء غير الجوهرية فى بعض الحالات النادرة برغم اتباع المستويات المتعارف عليها، لا يعقد مسئولية المراجع (٣) .

فما هو الدليل الذى يصاحب الإثبات إذن ؟

يقصد بالدليل الذى يصاحب الإثبات ، الدليل الذى يناسب طبيعة

---

(١) المرجع السابق ص ١٤٩ — ١٥٠ .

(٢) Meig and others op. cit. p. 89.

(٣) Robert L. Grinaher "The Accountant's Responsability in Expressing an Opinion, and article Edited by J.C. Ray, "Independent auditing standards op. cit. p. 467 — 478.

العملية أو القضية التى تحويها القائمة المالية ، فاذا كانت عملية شراء كان الدليل هو ما يتلازم مع هذه العملية مثل فاتورة الشراء وصورة اذن الاستلام وصور مستندات الشحن ومحاضر استلام البضاعة . فاذا كانت العملية بيعا لمنتجات المشروع فان الدليل يكون أيضاً مستندات الشحن أو صورها ، إذن التسليم ، دفتر البوابة ، صورة فاتورة البيع .

وليس معنى ذلك ، أن يبحث المراجع عن الأدلة المؤيدة للعملية وإنما المقصود أن يعتبر أن العملية عبارة عن قضية خبرية تحتمل الصدق والكذب ويجمع الأدلة المتاحة على الإيجاب والنفى ثم يرجح بينهما ويخلص إلى رأى راجح .

وقد لا يتفق دليل المراجع مع دليل المحاسب — فاذا قام المحاسب باثبات عملية شراء من واقع فاتورة الشراء فقط استناداً إلى أمر الإدارة التنفيذية فلا يقتنع المراجع بالفاتورة كدليل ، وإنما يؤيده ببقية الأدلة التى أوردناها سلفا على أنه من المتصور أن يتفق المحاسب والمراجع غالبا فى الاستناد إلى ما ذكرناه من أدلة مثبتة لعملية الشراء .

وعلى ذلك فاننا نستأذن فى أن نختلف مع الدكتور محمد أحمد خليل فيما ذهب إليه (١) من أن المستند فى نظر المراجع يختلف فى طبيعته عن نظر المراقب وأن المستند بالنسبة للمحاسب هو المستند المعتمد من الجهات المسئولة والذى يعد بمثابة أمر له باثبات البيانات التى تخصه بالدفاتر فى حين أن المراجع يعتمد المستند بوصفه الدليل القانونى بعد أن يتأكد من سلامة العملية . « لا يتفق ذلك مع مبدأ الإثبات بالدليل الموضوعى الذى يقره علم المحاسبة من زمن طويل طبقا لما ذكرناه من قبل . ويكون

---

(١) الدكتور محمد احمد خليل المرجع السابق ص ١٧٤ .

الاتفاق على الدليل من وجهة نظر المحاسب والمراجع هو الوضع الغالب ، ولا يقوم الاختلاف إلا نادرا فى بعض الأحوال الاستثنائية التى يمكن إهمالها لعدم الأهمية ودون تأثير يذكر .

ونظراً لعدم وجود خصومة كما هو الحال فى الإثبات القضائى ،فان المراجع يكون محايداً ويفحص كل الأدلة المؤيدة والمعارضة للقضية محل الإثبات ومن ثم يجب أن يتصف بالنزاهة التى يراد بها إطراح الهوى والتزام الحيدة ، واستبعاد الاعتبارات الشخصية وغيرها مما يبعد الباحث عن كشف الحقيقة . ومن ثم فهو يتجرد عن أية ميول ، ويتقمص روح القاضى النزيه ليفصل فى الموضوع فى غير تعجل . ومن المهم أن نبرز أنه يجب أن يطهر العقل من أفكاره السابقة ويبدأ بالشك المنهجى رغبة فى التوصل إلى الحقيقة (١) .

ولا يقصد بالأدلة المعارضة التى تنفى حدوث القضية أن تكون شكوكا مجردة فان الشكوك لا تعد دليلا . فلا يقوم احتمال إلا بدليل يسانده ، أما الشكوك المجردة فيجب أن يقويها المراجع بالبحث عن أدلة أو قرائن تعززها أو لا يجد ما يعززها فتعود إلى العدم لأنها عارضه والأصل فى الصفات العارضة العدم .

ولا يقتصر مبدأ الإثبات بالدليل على المحاسبة والمراجعة فان شرط القضاء بالدليل يعتبر أصلا عاما يستقر عليه الإثبات أمام القضاء فى الخصومات بين الأفراد . فلا يجوز للقاضى أن يقتنع بغير الدليل أو يقضى بعلمه كما أسلفنا فى القسم الأول من البحث، ويأخذ القانون الإنجليزى والأمريكى بنفس القاعدة فلا يسمح للقاضى أن يتصف بصفة الشاهد

---

(١) دكتور توفيق الطويل « أسس الفلسفة » الطبعة الخامسة سنة ١٩٦٧ مكتبة النهضة العربية ص ٢٠٧ — ٢٠٩ .

الباب الثانى

اركان الاثبات في المراجعة

يتناول الإثبات القضائى الكلام على المبادىء العامة للإثبات ، وعلى طرق أو أدلة الإثبات — كما مر بنا فى القسم الأول من البحث . أما فى المراجعة فقد آثر الباحث أن يسلك سبيلا مقاربا ، فناقش فى الباب الأول مذهب حرية الإثبات الذى تصدر عنه جميع الإجراءات العملية للإثبات ، وبين حدوده والمبادىء التى تقيده فترسم معالمه وخطوطه العريضة ، وبالتالى تبين إطاره العلمى ويناقش الباحث فى هذا الباب (الثانى) أركان الإثبات فى المراجعة أى الموضوعات التى تنصب عليها لأنها مادته التى تنطبق عليها المبادىء التى انتهى إليها البحث فى الباب الأول ، ومبرزا ما يقتضيه دراستها من مبادىء أخرى تتكشف تباعا حتى تستكمل النظرية مقوماتها ، وتتكامل المبادىء المتعلقة بالهيكل بتلك المتعلقة بمادة النظرية فى نسق علمى واحد .

ما هى أركان الإثبات فى المراجعة :

أركان الإثبات هى الموضوعات التى يتعرض لها كل باحث عند الكلام على الإثبات بصفة عامة علمياً كان أو قضائياً أو تاريخياً أو فى علم المراجعة . ويمكن القول ببساطة أن الإثبات يدور أصلا حول حقيقتين إحداهما تثبت والثانية تثبت ويقوم به شخص أو أكثر يتحمل عبأه ، يستعين بوسائل مختلفة لإنتاج الحقيقة المثبتة . ويعبر فقهاء القانون عن الحقيقة الأولى بأدلة الإثبات ، وعن الثانية بمحل الإثبات .

وعلى ذلك تكون المسائل التى يتناولها الإثبات فى المراجعة هى محل

الإثبات وعبؤه نخصص لها الفصل الأول ، ونتكلم فى الفصل الثانى عن وسائل إنتاج أدلة الإثبات ، ونتكلم فى الفصل الثالث عن أدلة (طرق الإثبات) على التفصيل الذى سيتضح تباعا .

الفصل الأول

محل الاثبات وعبؤه

نتناول فى هذا الفصل الكلام على محل الإثبات فى المراجعة فى فرع أول — ثم الكلام على عبء الإثبات فى فرع تال .

الفرع الاول
محل الاثبات

يقصد بمحل الإثبات فى المراجعة الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية التى تتحلل إليها القضايا المجمعة والمركبة التى تحويها قوائم المركز المالى والأرباح والخسائر . يندرج تحت الحقيقة الواقعية جميع الوقائع المادية والتصرفات الاقتصادية التى قامت المنشأة أساسا لتنفيذها بغرض تقديم خدمة أو انتاج سلعة وبيعها للغير بهدف تحقيق الربح — على سبيل الاستمرار as a going concern . يتناول القانون الوضعى هذه الوقائع والتصرفات القانونية بترتيب الآثار المترتبة عليها ويختص الإثبات القضائى بجميع المسائل التى ينصب عليها على النحو الذى بيناه فى القسم الأول . كما يتناول علم المحاسبة دراستها عن طريق تسجيلها بتفصيل أوفى على أسس احصائية وحسابية وبالتطبيق للمبادىء واتباع النظم المحاسبية لبيان نتائجها فى آخر كل مدة مالية ولبيان المركز المالى للمشروع فى تاريخ انتهاء تلك المدة المالية فى مواجهة الغير .

وتأسيساً على ذلك يندرج تحت الحقيقة الواقعيـــة الوقائع المادية والتصرفات القانونية والالتزامات وتنفيذها المادى — الوقائع المـادية والتصرفات القانونية بالمعنى الذى جاء بالقسم الأول من البحث ، هى الأسباب المنشئة للالتزامات والحقوق القانونية بأنواعها المختلفة ، هى التى ينصب عليها الإثبات أيضاً فى علم المراجعة ، كما هو الحال فى القانون . يقتضى ذلك دراسة مدى إنطباق شروط محل الإثبات فى القانون على ذلك المحل فى الإثبات للمراجعة وهل تتحقق فائدة من وراء إيراد تلك الشروط أم لا ؟

ويندرج تحت الحقيقة المحاسبية ، كما أوضحنا بالباب الأول ، إثبات كافة الحقائق الواقعة بالدفاتر بعد تحليلها إلى عناصرها وتوجيـه القيود المحاسبية إلى الحسابات المجمعة ثم تلخيصها بالقوائم المالية الختامية لمعرفة ناتجها وأرصدة الحسابات التى تمثل الأصول والخصوم بلغة علم المحاسبة والحقوق والالتزامات بلغة علم القانون . ويتمثـل التفصيل الأوفى للمحاسبة على القانون بإبراز رقم الربح أو الخسارة من مجموع العمليات المختلفة خلال المدة المالية إستناداً للحقائق الواقعية والتقديرات والآراء الشخصية ، وقيم الأصول والخصوم مستبعداً منها المخصصات والاحتياطيات المقدرة فى تاريخ عمل قائمة المركز المالى . ومن ثم تـكون الحقيقة الواقعية متصلة بالحقيقة المحاسبية تؤثر فيها وتتأثر بها ، ولـكن هذا لا ينفى أن تتميز الحقيقة المحاسبية فى بعض نواحيها بأنها حقيقة فنية أو مصطلح فنى اقتضته الضرورات العملية لإظهار نتائج الأعمال فى نهاية كل مدة مالية ، حتى لا يستمر أصحاب المشروع حتى إنتهاء حياته وتصفيته لبيان نتائجه .

على أنه من ناحية ثانية تعـكس الحقيقة الواقعية قضية خبرية تنبىء بمعنى جديد يمـكن التحقق منه بالمطابقة بينه وبين دليل على حقيقة متصلة

بالحقيقة الواقعية ويكون صدقها بذلك إحتمالياً ، بعكس الحقيقة المحاسبية فهى تعبر عن المعنى بما يساويه فلا تضيف جديداً وتتحلل إلى قضية تحليلية عند المناطقة يكون صدقها يقينياً ، وذلك فيما عدا التعبير عن قيمة ناتج الأعمال لأنه يعد من قبيل القضايا التركيبية . يؤدى ذلك إلى أن الصدق الذى يحصل عليه المراجع من ثبوت القضية التركيبية بالمطابقة correspendence with reality والصدق الذى يحققه بعدم التعارض والاتساق مع المعلومات السابقة — يتدرج بين الصدق الاحتمالى والصدق اليقينى وهما حدود الصدق الذى يهدف إليه المراجع من الإثبات .

وسنتكلم فيما يلى على الحقيقة الواقعية ثم الحقيقة المحاسبية .

— أولا —

الحقيقـــة الواقعيـــة

تقدم القوائم المالية الختامية وما يساندها من كشوف وما يسندهـا من دفاتر ومستندات (أدلة) للمراجع ليقوم بعملية المراجعة — مبتدئاً من عناصر القوائم المالية (قائمة المركز المالى — وقائمة الأرباح والخسائر) التى تحوى القضايا المجمعة والمركبة ليقوم بإثباتها وما تتضمنه من إقرارات صريحة أو ضمنية . وقد حاول الأستاذ ماوتز إتباع الخطوات التالية فى عملية تكوين الحكم على عناصر القوائم المالية :

١ — التعرف على القضايا محل الفحص .

٢ — ترتيب القضايا بحسب أهميتها النسبية .

٣ — جمع المعلومات أو أدلة الإثبات الضرورية التى تمكن المراجع من إعطاء رأى واع .

٤ — تقييم الأدلة من حيث صحتها وعــــدمه ومناسبتها وعدمه — وكفايتها وعدمه

٥ — تكوين رأى فنى عن مدى أمانة القضايا فى دلالتها على الحقيقة .

واستطرد الكاتب نفسه فأوضح أن القضايا محل الفحص لا تقتصر على الدلالات الظاهرة وإنما تمتد إلى تلك الأقل وضوحاً كما تتعدى الصريحة إلى الضمنية وضرب لذلك مثالين أحدهما خاص بوجود رصيد نقدى بقائمة المركز المالى مدلوله أن قيمة هذا الرصيد فى حيازة المنشأة وقابل للصرف وفقاً لما تراه مناسباً . والمثال الآخر تعلق بقيمة حساب المدينين فى جانب الأصول أيضاً — بأنه ناتج عن عمليات المشروع ومتوقع التحصيل خلال الدورة التجارية بقيمته الظاهرة وانتهى إلى أنه فى حالة غياب الإشارة إلى ما يخالف كون النقدية حرة فى حيازة المنشأة ، وأن الديون ناتجة عن العمليات التجارية — فإن هذه القضايا تعتبر متضمنة لتلك الدلالات — ومن ثم فإن المراجع يتوقع ضرورة التعرف على القضايا الصريحة والضمنية .

كما أنه يلزم أن يتعرف أو يميز القضايا الإيجابية والقضايا السلبية — فقد تتضمن قائمة المركز المالى كذلك قضايا سلبية . فغياب عنصر أوراق الدفع فى جانب الخصوم يدل على وجود قضية مفادها أن المشروع غير ملتزم بسداد أوراق دفع كما أن عدم وجود عنصر الأراضى ضمن الأصول يدل على قضية مؤداها عدم إمتلاك المشروع لأراضى وهذه القضايا السلبية تكون أقل وضوحاً من القضايا الضمنية بالفقرة السابقة ، ومع ذلك فهى تكون محل إثبات من المراجع .

ولما كانت القوائم المالية تنطق بقضية إجمالية عامة إلى جانب تلك القضايا

النوعية ، فهى تعبر عن الربح أو الخسارة المحققة والمركز المالى الحقيق، وأن رأى المراجع يتجه أساساً إلى هاتين القضيتين ، فيجب أن تكونا محلا لإثباته وإن كان السبيل إلى ذلك إثبات القضايا النوعية السابقة للوصول إلى هاتين القضيتين الكليتين .

واستطرد الكاتب نفسه فقسم القضايا التى تحويها قائمة المركز المالى بحسب طبيعتها (١) لوجود علاقة قوية بين هذا التقسيم للقضايا وطبيعة الأدلة التى تثبتها وحجم تلك الأدلة — إلى :

١ — قضايا الوجود وعدم الوجود

1. Assertions of existence and non-existence.

A. Of phisical things: (ا) الأشياء المادية

a) Present ١ — حاضرة

b) Not present ٢ — غير حاضرة

B. Of Non-Physical things. (ب) الأشياء غير المادية

2. Assertions of Past Events. ٢ — قضايا وقائع سابقة

3. Assertions of Quantitative Conditions. ٣ — قضايا كمية

a) Simple Quantities. (ا) بسيطة

b) Amounts involving value judgments. (ب) قيم متضمنة حكما شخصياً

4. Assertions of Qualitative Conditions. ٤ — قضايا نوعية

a) Expressed. (ا) صريحة

---

(١) R.K. Mautz & Hussein Sharaf, "Philosophy of auditing" American accounting Association, 1961 (p. 81 - 82).

b) Implied. | (ت) ضمنية

5. Mathematical Assertions. | ٥ — قضايا حسابية

a) Resulting from single calculations. | (ا) ناتجة عن عمليات منفردة

b) Resulting from multiple calculations. | (ب) ناتجة عن عمليات متعددة

وأبرز أن إثبات وجود الأشياء المادية الحاضرة يكون ميسرراً عن الأشياء غير الحاضرة ، ومن ثم يكون الإثبات بدرجة تقارب اليقين بعكس الأشياء غير الحاضرة وإن أورد على ذلك تحفظاً هو شرط تساوى الظروف وضرب مثلا بمعاينة مساعدى المراجع ناقصى الخبرة إذا ما قورنت بشهادة معطاة من بنك عن الأشياء المادية غير الحاضرة المودعة لديه . كما أضاف أن الدليل اليقينى يكون مقصوراً على الوجود المادى ولا يتعداه إلى النوع والحالة والعدد والقيمة .

وبين أن الأصول والخصوم غير المادية مثل المدينين والدائنين والشهرة وبراءات الاختراع لا يمكن إثبات وجودها وإن أمكن إثباتها عن طريق مستندات تمثلها .

وأعطى حكما بأن هذه الأصول ، كما هو الحال فى الأصول غير الحاضرة لا تمنح المراجع فرصة الحصول على دليل ملزم ويجب أن يقنع فى شأنها بدليل مقنع على درجة أقل من التأكد اليقينى .

أما القضايا السلبية التى تفصح عنها تلك القوائم ، فهى تمثل مشكلة للمراجع لسببين أحدهما من ناحية عدم وضوحها بالقياس للقضايا الإيجابية، والثانى أن الحصول على الدليل على صحتها أو عدمه صعب بعكس الحصول

على الدليل لإثبات القضايا الإيجابية . على أنه من الممكن إتخاذ بعض الإجراءات لمحاولة إثباتها ولكن ليس بدرجة اليقين أو شبه اليقين التى يتم بها إثبات القضايا الإيجابية (١) .

كما اعتبر هذا الكاتب قضايا الوقائع السابقة مماثلة لتلك التى يعمل فى مجالها المؤرخ لأنها لا تمحى أو لا تزول .

أما بالنسبة للقضايا الكمية فإن البسيطة منها كوجود قيمة النقدية يمكن إثباتها بالعد ، أو قيمة الديون فتحتاج إلى تقدير وحكم شخصى ومن ثم تختلف الأدلة بالنسبة للنوع الأول عن النوع الثانى .

وبالنسبة للقضايا النوعية الصريحة ومثالها قابلية الأوراق المالية للبيع والتداول متى وجدت ضمن الأصول المتداولة فلا تمثل صعوبة فى الإثبات أما الضمنية فقد تغفلها المنشأة ومثالها حيازة النقدية لأغراض المشروع تكون ضمنية إذا وجد هذا العنصر ضمن الأصول المتداولة . كما أنها تحتاج إلى مجهود لإيجاد الدليل لإثباتها .

وبالنسبة للقضايا الحسابية التى ترد ضمن القضايا الكمية والتى تتمثل فى حساب النقدية ، وحساب الأرباح أو الخسائر ، أرصدة الحسابات، فمن السهل الإثبات فيها عن طريق إعادة الحساب للوصول إلى الرقم ومقارنته . فإذا كان مقروناً بقضية أخرى وجب إعداد الدليل الآخر لإثبات القضية الأخرى . وعلى العموم يكون الإثبات فى القضايا الحسابية يقينياً .

وعلى هذا الأساس قام الكاتب بتقسيم هذه القضايا إلى نوعين أحدهما يحصل منه على أدلة ملزمة والثانى على أدلة غير ملزمة حسب البيان التالى :

---

(١) Ibid

١ ـ قضايا يمكن الحصول فيها على أدلة ملزمة .

الوجود الفعلى للأشياء الحاضرة .

القضايا الكمية البسيطة .

القضايا الحسابية .

٢ ـ قضايا يمكن الحصول فيها على أدلة غير ملزمة .

الوجود الفعلى للأشياء غير الحاضرة .

قضايا عدم الوجود سواء للاشياء المادية أو غير المادية .

قضايا الأشياء غير المادية .

قضايا الوقائع السابقة .

القيم المتضمنة حكما شخصياً .

القضايا النوعية الصريحة والضمنية .

وأضاف الكاتب أن عنصر الوقت والكلفة له من الأهمية ما قد يجعل المراجع يقنع بدليل أقل إلزاماً ، إذا كان الدليل الملزم يستوجب وقتاً وكلفة تفوق الفائدة . وأنه ، مع تساوى العوامل الأخرى ، فإن الأفضل الحصول على الدليل الملزم متى كان متاحاً ، وأن الصدق فى المراجعة يقصد به التطابق الواقعى كما يمكن أن يقرره المراجع وقت الفحص وبالدليل المتاح فهو نسبياً وليس دائماً ما دام ناتجاً عن بحث معقول من حيث نطاقه وعمقه فى ضوء الأهمية النسبية للعنصر والحدود القائمة للموقف .ولا ينقص من ذلك إحتمال إكتشاف أدلة إضافية فى تاريخ لاحق قد تغير من نتيجة الإثبات ، ما دام أن الإثبات يقاس بالوقت والجهد وما يحتمل (١) الحصول عليه من أدلة .

(١) Ibid

يرى الباحث أن الكاتب قد أصاب الحقيقة بتحليله خطوات تكوين الحكم الفني وفى إبراز عناصر الإقرارات الإيجابية الواضحة والضمنية والسلبية ولا يتفق معه فى إتباع تقسيم عناصر القوائم المالية بحسب طبيعتها لغرض الإثبات للأسباب الآتية :

١ — لم يناقش الكاتب كفاية أو عدم كفاية التقسيم المعمول به فى علم المحاسبة لغرض الإثبات فإذا إنتهى إلى عدم صلاحيته أو عدم كفايته لجأ إلى إقتراح هذا التقسيم . لأنه لا معنى لاقتراح تقسيم جديد إذا كان التقسيم المتعارف عليه يؤدى الغرض .

وفى رأى الباحث أن التقسيم المحاسبى يقترب كثيراً من التقسيم القانونى للأشياء والأموال أو الحقوق المالية التى تنطبق عليها قواعد الإثبات القضائى ومن ثم فإذا رددنا التقسيم المحاسبى إلى ذلك التقسيم القانونى أمكن تصنيف الأشياء والأموال إلى مجموعاتها المتفق على تسمياتها وسهل إثباتها. وبذلك لا تظهر ضرورة للالتجاء لهذا التقسيم الجديد .

٢ — لم يتبع الكاتب فى تقسيمه القضايا أساساً منطقياً واحداً ، وذلك أن التقسيمات المنطقية تتعدد بحسب الغرض منها ويتحدد الغرض بوساطة خاصة تتخذ أساساً لتقسيم الإسم الكلى وهو فى هذا المجال القضايا بصفة عامة فكان يمكنه تقسيم القضايا إلى تلك التى لها وجود فعلى وأخرى ليس لها وجود فعلى ثم يتفرع عن هذا التقسيم بعد آخر (١) ويكون قد اتخذ خاصة الوجود الفعلى أساساً للتقسيم . كما كان يمكن إستبدال خاصة الكم أو الكيف أساساً للتقسيم والتفريع منها إلى أبعاد أخرى — وهو ما لم يحدث وبالتالى يعيب التقسيم علمياً .

(١) دكتور أبو العلا عفيفى — المنطق التوجيهى — الطبعة السادسة القاهرة سنة ١٩٤٦ .

٣ — يجب أن يكون التقسيم جامعاً مانعاً (١) بمعنى أن يجتمع تحت كل نوع الأفراد الذين يتميزون بالخاصة فقط ، فلا يتداخل أفراد نوع مع أفراد نوع آخر لاشتراكهم فى نفس الخاصة . فإذا حدث ذلك أصبح ماصدق الأنواع أكثر من مجموع ما صدق الجنس كله . وبتطبيق ذلك نجد أن قضايا الوجود الفعلى من الأشياء المادية وغير المادية أساسها قضايا الحوادث أو الوقائع السابقة وبالتالى فهى فرع منها وليست مستقلة عنها ومن ثم تجتمع تحت نوعها . كما أن القضايا الحسابية تندرج تحت القضايا الكمية وضرب لذلك ماوتز رقم الربح مثالا للفئتين ومن ثم تتكرر هنا وهناك ويصبح المجموع أكثر من القضايا ككل (٢) .

كان يمكن أن يبدأ تحليله لغرض الإثبات من أنواع الأصول المتعارف عليها فى علم المحاسبة وكذا بالنسبة للخصوم المختلفة . فالمعلوم أن الأصول تنقسم محاسبياً إلى ثابتة ومعنوية ومتداولة وأصول مدينة أخرى والخصوم تنقسم إلى ثابتة ومتداولة ، واحتياطيات وأرباح غير موزعة وهذه الأصول والخصوم قد تتميز بخصائص ذاتية ، فمثلا الأصول الثابتة يكون لها كيان ملموس لأنها تشغل حيزاً محسوساً فى الواقع العملى وكذلك المخزون السلعى ، والنقدية ، والاستثمارات . وهذه جميعاً يكون إثباتها عن طريق إثبات مصدر نشأة الحقوق فيها وبتنفيذ هذه الالتزامات والمطابقة بين آثار هذه المصادر كما يتوقعه العقل ووجود هذه الأصول

---

(١) الدكتور جمال زكى ، السيد يس ، اسس البحث الاجتماعى ، دار الفكر العربى سنة ١٩٦٢ ص ٤١٩ شروط نظـام التصنف الجيد وهى (١) التفصيل (٢) الصحة المنطقية (٣) ملاءمة التصنيف مع طبيعة الموقف ملاءمة التصنيف مع اطار الدلالة للمفحوصين .

(٢) R.K. Mautz and Hussein Amer Sharaf op. cit. p. 82 — 83.

على الطبيعة . ويتعزز بهذا التطابق حدوث الحقيقة الواقعية فى الماضى . ومن ثم لا نحتاج لتصنيف بعض القضايا إلى وقائع ماضية ونتائجها المترتبة عليها (لأن الأصول هى أرصدة العمليات التى لم تقفل فى قائمة الأرباح والخسائر محاسبياً) بأنها وجود فعلى عن أشياء حاضرة أو غير حاضرة . والقاعدة أن الباحث لا يلجأ للجديد إلا إذا كان القديم الموجود لا يفى بالغرض ، وليس الحال كذلك هنا — فالتقسيم القائم يفى بالغرض مع إدخال بعض العوامل فى الاعتبار كما سنذكر فيما بعد .

٥ — ينبنى على ما تقدم أن الباحث لا يوافق على التقسيم إلى قضايا تعطى أدلة ملزمة وأخرى تنتج أدلة غير ملزمة لأن الأنواع متى اختلطت بعضها بالبعض يصدق على بعضها — الذى يمكن إدراجه فى وقت واحد تحت نوعين مختلفين من حيث الدليل المتاح — الوصفين وهو ما يدعو للتناقض الذى أدى إليه هذا التداخل بين الأنواع . فمثلا الوجود الفعلى للأشياء الحاضرة الذى وصفه الكاتب بإعطاء دليل ملزم ناتج دائماً وفى كل الأحوال عن قضايا الوقائع السابقة الذى أدرجها تحت القضايا التى تتيح دليلا غير ملزم وهو ما لا يجوز . كما أن قضايا الوقائع السابقة ذات الدليل غير الملزم هى بذاتها قضايا حسابية أو كمية بسيطة فى أحد جوانبها تعطى أدلة ملزمة ، فكيف يتأتى أن يصدق عليها النقيضان والمعروف منطقياً أن النقيضين لا يجتمعان أى أن صفة ملزم وغير ملزم لا يسوغ إطلاقاً أن تجتمعا فى نوع واحد من القضايا فى الوقت ذاته .

ومتى إنتهى الباحث إلى هاتين النتيجتين فيرى عدم الأخذ بأى التقسيمين — فما هو التقسيم الذى يرتضيه أساساً للإثبات ؟ وما هى المزايا التى تتوافر له فيفضل بها التقسيم السابق ؟

أوضح الباحث أنه سيعتمد على التقسيم المحاسبي للأصول والخصوم كأساس مع إدخال بعض العوامل فى الاعتبار — ولنفصل الآن ذلك فيما يلى :

من المعلوم أن الأصول التى تحويها القوائم المالية الختامية مملوكة للمشروع ، ومن ثم فإن له عليها حق ملكية . وتجرى التفرقة فى القانون الوضعى المصرى بين الأشياء والأموال أى الحقوق المالية وإن كان من الممكن إجازة تسمية الشيء المادى مالا إذا نظرنا إليه باعتباره محلا لحق الملكية فقط ودون غيره من الحقوق . وقد عرف الأستاذ الدكتور سليمان مرقس المال بأنه هو كل حق له قيمة يمكن تقديرها بمبلغ من النقود ، أما الشيء فليس إلا محلا للحق المالى (١) .

والأصل فى الأشياء أن تكون مادية ، أى يكون لها حيز مادى محسوس كالأرض والمبانى والمركبات والمواشى والمحصولات والمأكولات والمشروبات ، ويجوز أن تكون الأشياء غير مادية . وقد ظهرت الأشياء غير المادية وهى أشياء غير ذات حيز محسوس وتعتبر نتاج العقل البشرى من تأليف أدبى وفنى ومن مخترعات ومبتكرات فى الصناعة والتجارة ، نتيجة إزدهار الطباعة والتجارة والصناعة وقد أشار القانون المدنى المصرى إليها فى المادة ٨٦ عندما قال « الحقوق التى ترد على شيء غير مادى تنظمها قوانين خاصة » ومثال ذلك حق الملكية الأدبية والفنية — حق البراءات — الاحتكار (٢)

ويشترط القانون المدنى المصرى ألا تكون الأشياء خارجة عن

---

(١) الدكتور سليمان مرقس — شرح القانون المدنى — المدخل للعلوم القانونية سنة ١٩٦٧ المطبعة العالمية ص ٦٦١ .

(٢) الدكتور عبدالرزاق السنهورى — الجزء الثامن حق الملكية ص٩ .

التعامل بطبيعتها أو بحكم القانون . والأشياء بحكم كونها محلا للحقوق المالية ، تكون أكثر إلتصاقاً وأشد إرتباطاً بالحق العيني منه بالحق الشخصي ، لأن الحق العيني سلطة قانونية مباشرة على الشيء محل الحق ، يتصل صاحب الحق به اتصالا دون وسيط ، أما الحق الشخصي فهو علاقة بين دائن ومدين قد يكون محلها شيئا ولكن الدائن يتصل بالشيء بواسطة المدين ، وقد قيل بأن الأشياء محل مباشر للحقوق العينية ومحل غير مباشر لبعض الحقوق الشخصية (١) .

والأشياء التي تخرج عن التعامل بطبيعتها هي التي لا يستطيع أحد أن يستأثر بحيازتها كالهواء والماء وتعتبر بالتالي غير قابلة للتملك . فاذا تيسر الاستيلاء على مقادير محدودة لأغراض صناعية أو اجتماعية أصبحت قابلة للتعامل وللتملك . هذا بخلاف الأشياء التي ينص القانون على عدم جواز التعامل فيها بوجه عام كالحشيش والأفيون والأموال العامة .

ويرى الباحث أن المحاسبة تقوم على دوافع اقتصادية كما أسلفنا ، ويكفي من ثم لاعتبار الأشياء خارجة عن التعامل ، أن تكون غير قابلة له بطبيعتها ، دون اشتراط أن تكون كذلك بحكم القانون . لأنه من الجائز أن يحدث التعامل في الواقع وتنفذ الشروط والآثار تلقائيا ورضائيا دون ضرورة للمنازعة ، وبالتالي لا يضطر المتعاملون للتقاضي حيث لا تسمع الدعوى ولا يكون الالتزام أو العقد قائما قانونيا وان وجد واقعيا . وسنعود إلى ذلك عند الكلام عن شروط محل الإثبات .

ويقسم فقهاء القانون الأشياء في ذاتها إلى خمسة تقسيمات على أسس مختلفة :

---

(١) الدكتور سليمان مرقس المرجع السابق .

أولا : من حيث جواز تملكها ، إلى أشياء قابلة للتملك وأشياء غير قابلة للتملك وقد أوضحنا ذلك .

ثانياً : من حيث صلاحيتها لتكرار الاستعمال ، إلى أشياء تستهلك بمجرد الاستعمال وأشياء يتكرر استعمالها .

ثالثاً : من حيث تعيينها إلى أشياء مثلية وأشياء قيمية (١) .

رابعاً : من حيث ثباتها ، إلى أشياء ثابتة وأشياء منقولة .

خامساً : من حيث تخصيص منفعتها ، إلى أشياء مخصصة للمنفعة العامة وأشياء مخصصة للمنفعة الخاصة .

كما تنقسم الأموال أو الحقوق المالية إلى أموال ثابتة وأموال منقولة ، وإلى أموال عامة وأموال خاصة .

وقد تبنى المشرع المدنى المصرى هذه التقسيمات ورتب عليها آثارا قانونية تبدت معها أهمية التفرقة . ونظرا للارتباط الوثيق بين هذه التقسيمات والتعريفات التى وضعت لكل نوع ، وبين تقسيم الأصول وتعريفاتها فى المحاسبة . وللوقوف على أوجه الشبه والاختلاف لمراعاتها فى الإثبات أوردناها فى الهامش بإيجاز مناسب استكمالا للفائدة (٢) ، وحتى لا تنقطع أوصال البحث .

يتشابه التقسيم القانونى للأشياء إلى قابلة للاستهلاك بمجرد الاستعمال

---

(١) الدكتور سليمان مرقس المرجع السابق .

(٢) تقسيم الاشياء الى قابلة للتملك وغير قابلة للتملك أوضحناه في المتن .

(٣) تقسيم الاشياء من حيث صلاحيتها لتكرار استعمالها الى أشياء تستهلك بمجرد الاستعمال وهى التى لا تصلح لاستعمال متكرر بل ينحصر استعمالها بحسب ما أعدت له في استهلاكها ، استهلاكا ماديا أو قانونيا ومن أمثلة ذلك المأكولات والمشروبات والنقود والمواد الاولية في المصانع

أو بتكرار الاستعمال بل قد يتفق مع تقسيم المحاسبين الأصول إلى ثابتة ومتداولة بحسب الغرض الذى أعدت له فقد عرف المحاسبون الكتاب الأصول الثابتة بأنها هى تلك التى يقتنيها المشروع لا بقصد بيعها، ولكن بغرض استخدامها الدائم على مدار مدة طويلة فى عملية تحقيق الأرباح . أما الاصول المتداولة « هى الاصول التى تتجر فيها المنشأة وما يتفرع عنها من أصول أخرى فى مراحل تحولها إلى نقدية وتشمل كذلك الاصول التى تستغل فيها أموال المشروع بصفة مؤقتة . أما الارصدة

لتحويلها الى منتجات تامة الصنع والعروض المعدة للبيع اذ يعتبر ذلك استهلاكا قانونيا وقد نص القانون المدنى في المادة ٨١ ف ٢ يعتبر قابلا للاستهلاك كل ما أعد في المتاجر للبيع « اما ما عدا ذلك فيعتبر غير قابل للاستهلاك بمجرد الاستعمال لان استعماله ممكن دون استهلاكه وان كان تكرار استعماله يترتب عليه مع مضى الزمن نقص في متانته أو في قيمته ومن أمثلة ذلك المنازل والسيارات — والادوات .

والمعول عليه في التقسيم هو طبيعة الشىء نفسه ، وان أمكن لارادة الانسان أن تنقل الشىء من قسم الاشياء التى تستهلك بمجرد الاستعمال الى القسم الآخر اذا خصصته لاستعمال غير الاستعمال المعد له . فالثمار والنقود معدة بطبيعتها للاستهلاك ، ولكن متى عرضت في معرض باستمرار تصبح غير قابلة للاستهلاك بحسب ما خصصت له . وكذلك الكتب اذا أعدت للاستعمال الشخصى فانها لا تكون مما يستهلك بالاستعمال واذا أعدت للبيع تكون منه .

وتظهر أهمية هذه التفرقة في أن حق الانتفاع وحق الاستعمال والعارية لا يردان بحسب الاصل على الاشياء التى تستهلك بمجرد الاستعمال (راجع الدكتور سليمان مرقس المرجع السابق ص ٦٦٧ ، ٦٦٨) ويرى الباحث أنه ما دام بامكان تدخل ارادة الانسان تغيير الغرض من الاستعمال من الطبيعى الى المقصود يصبح الغرض المقصود بالارادة هو معيار التقسيم مع ما يرد على ذلك من قيد نقص القيمة أو المنفعة بالاستعمال . وهذا ما يتفق مع التقسيم المتبع في المحاسبه الى أصول ثابتة وأخرآ متداولة على ما سيرد فيما بعد في المتن .

كما تنقسم الاشياء من حيث تعيينها الى مثلية يوجد لها نظير من جنسها

المدينة الاخرى ، أوكما يطلق عليها أحيانا الاصول الوهمية فانها ليست أصولا بمعنى الكلمة ولكنها مصروفات أو خسائر لم تستهلك بعد من الارباح بناء على ظروف أو أسباب معينة .

(الاستاذ متولى الجمل ، الاستاذ محمد الجزار . . أصول المراجعة الجزء الاول طبعة ٦٦ — ٦٧ ص ٣٢٦ — ٣٢٨) .

ويتفق تقسيم الاشياء إلى مثلية وقيمية فى الغالب — قانونا — مع اعتبارها فى التقسيم السابق سيما إذاكان لإرادة المتعاقدين دخل فى تحديد

مساو أو مقارب لها في القيمة ، ويكون تعيينها بذكر نوعها وبيان مقدارها بالعدد أو بالوزن أو الكيل أو المقاس ، ويقوم بعضها مقام البعض عند الوفاء كالذهب والفضة والكتب من طبعة واحدة . أما الاشياء القيمية المعينة بذاتها ، فهى التى يتميز كل منها عن غيره بصفات خاصة تعينهتعيينا ذاتيا يجعل غيره لا يقوم مقامه عند الوفاء ، كالعقارات بوجه عام ، والمخطوطات الاصلية ، وكل شىء ينظر فيه الى وصف ذاتى يميزه عن غيره كحصان معين بالذات وسيارة معينة الماركة والرقم . ويلاحظ أن الاشياء المثلية اذا عينت بظروف المكان أو الزمان تتحول الى معينة بالذات كثمار في سلة معينة .

والغالب أن الاشياء التى تستهلك بمجرد الاستعمال تكون مثلية وما عداها كون قيميا — غير أن التلازم بين الصفتين ليس ضروريا .

وتظهر اهمية هذا التقسيم فيما يلى :

١ — لا يرد الحق العينى الا على شىء قيمى ، أما الحق الشخصى فيصح أن يكون محله غير المباشر مثليا .

٢ — تنتقل الملكية بالعقد اذا كان محل التعهد شيئا قيميا يملكه المتعهد بمجرد التعاقد (مع عدم الاخلال بشرط التسجيل في العقارات) أما اذا كان مثليا فلا تنتقل ملكيته الا بفرزه من غيره .

٣ — هلاك محل الالتزام المعين بذاته قبل التسليم يجعل الوفاء مستحيلا ويقضى على الالتزام ، بعكس هلاك محل الالتزام المثلى فلا يقضى على الالتزام .

الغرض ، وفى إعتبار الصفة فى الشىء محل التعاقد التى تجعله متعادلا مع غيره أم لا . ويرى الباحث أنه يكفى أن يكون التوافق بين الصفتين فى الغالب الأعم من الاشياء حتى تكون احدى الصفتين أعم من الاخرى وتتضمنها وإن لم يكن بالضرورة . أى يستحيل اقترانهما فى بعض الاحوال النادرة ما دام هذا النادر لا حكم له — ويصح ، من ثم ، كون التقسيم الاول المتفق مع التقسيم المحاسبى متضمنا للتقسيم الثانى القانونى

كما تنقسم الاشياء من حيث ثباتها الى ثابتة — كما ورد بنص المادة ٨٢ مدنى مصرى « كل شىء مستقر بحيزه ثابت فيه لا يمكن نقله منه دون تلف فهو عقار ، وكل ما عدا ذلك من شىء فهو منقول ، ومع ذلك يعتبر عقارا بالتخصيص المنقول الذى يضعه صاحبه في عقار يملكه رصدا على خدمة هذا العقار واستغلاله .

وعلى ذلك فالعقار بطبيعته هو كل شىء له مستقر ثابت ويشمل ذلك الاراضى بوجه عام وكل ما يلتصق بها او يقام على سطحها أو في جوفها كالشجر والغراس والمبانى ، ويعتبر الشىء ذا مستقر اذا كان لا يمكن نقله دون تلف فالمبانى تحسب عقارات ولو كانت معدة لان تبقى مدة قصيرة كالمبانى التى تقام في معارض مؤقتة . وكذلك الزرع والشجر فانه يعتبر بطبيعته عقارا ما دام متصلا بالارض ولو أنه معد لان يفصل منها بعد مدة معينة ويستوى في ذلك أن يكون للشىء صفة الاستقرار من أصل خلقته كالاراضى أو أن يكون قد كسبها بصنع صانع كالمبانى والمزروعات ويستوى أيضا أن يكون الاستقرار بفعل مالكها أم بفعل شخص آخر . واذا كان بناء فان كل جزء من الاجزاء التى لا يتم الا بها يعتبر عقارا بطبيعتهولو كان من الاجزاء التى يمكن فصلها من البناء كالنوافذ والابواب وغيرها .

والعقار بالتخصيص هو شىء منقول بطبيعته ولكن القانون يعتبره كذلك بشرطين :

١ — أن يكون العقار والمنقول الذى الحق به مملوكين لشخص واحد .

٢ — أن يكون المنقول قد الحق بالعقار لخدمته واستغلاله كالآلات التى تخصص لاستغلال المصنع .

إلى أشياء قيمية ومثلية . ولهذا سنجعل هذا التقسيم أساساً للأخذ به فى الإثبات كما سيأتى فى حينه — للاتفاق بين القانون والمحاسبة فى المفهوم .

على أن أساس التفرقة بين الاصل الثابت والمتداول فى المحاسبة لا ينطبق على تلك المتخذة أساساً لتقسيم الاشياء قانونا إلى ثابتة ومنقولة كما يتضح بالمقارنة مع ما جاء بالهامش ومعنى ذلك أنه قد تتفق بعض الاشياء فى كونها ثابتة فى المحاسبة والقانون إذا انطبق عليها المعياران كالارض والمبانى ، وقد تختلف بعض الاشياء فتعد قانونا منقولة ، على

اما المنقولات : فهى كل ما عدا العقارات بنوعيها وهى تشمل أشياء مادية كالحيوانات والسيارات والاثاث والادوات ، وأشياء معنوية كالآراء والاختراعات والاولى اما ان تكون منقولات بطبيعتها أو بحسب المآل . فتكون منقولات بطبيعتها اذا كان يمكن نقلها من حيزها دون تلف سواء اكانت قادرة على الانتقال بقوتها الذاتية كالحيوانات ، أو بقوة خارجية كالجماد . فالاشياء المثبتة بالارض متى انفصلت عنها تتحول الى منقولات والمنقولات بحسب المآل اذا نظر اليها باعتبار انها منقولات بطبيعتها في وقت قريب كالثمار والمحصولات الناتجة قبل حينها .

أما المنقولات المعنوية فهى الاشياء العادية التى لا تقع تحت الحس وبالتالى لا تقع بطبيعتها تحت المنقولات أو العقارات لان قابلية الشىء للنقل وعدمه تفترض وقوعه تحت الحس . ولكن المشرع المصرى المدنى قد اعتبر كل شىء غير خارج عن التعامل بطبيعته . أو بحكم القانون صالحا لان يكون محلا للحقوق المالية وعرف الاشياء المنقولة تعريفا غير مباشر بانها ما دون العقارات بحسب تعريفها . ومن ثم تكون الحقوق المعنوية وهى صالحة لان تكون محلا لتلك الحقوق وليست عقارات أشياء منقولة وتبدو أهمية هذه التفرقة في الآتى :

١ — أن بعض الحقوق العينية يرد على العقار دون المنقول كحق الارتفاق وحق السكنى وحق الرهن الرسمى وحق الاختصاص .

٢ — أن دعاوى الحيازة مقررة لحماة حائز العقار دون حائز المنقول.

٣ — أن الاعمال التجارية يكون محلها منقولا وليس عقارا .

٤ — يترتب على التقسيم الى عقار ومنقول تقسيم مماثل للاموال ، أى للحقوق المالية ، الى عقارية ومنقولة وقد نصت المادة ٨٣ مدنى على أن

حين تعد فى المحاسبة ثابتة كالعدد والآلات والسيارات — فهى منقولة من وجهة نظر القانون وثابتة إذا لم تكن محل الإيجار ومعدة للاستخدام الدائم لتحقيق الربح فى المحاسبة . على أنه حتى بالنسبة للأشياء المتفقة كالاراضى ، فما دمنا قد أتحنا إعتبار الغرض المقصود للإرادة فانها لا تكون ثابتة فى المحاسبة فى كل الاحوال وذلك إذا كانت موضوع المتاجرة كما فى شركات تقسيم وبيع الاراضى فانها تعد أصلا متداولا وإن

« يعتبر مالا عقاريا كل حق عينى على عقار ، بما في ذلك حق الملكية . وكذلك كل دعوى تتعلق بحق عينى على عقار ، ويعتبر مالا منقولا ما عدا ذلك من الحقوق المالية » .

وبناء على ذلك تعتبر أموالا عقارية :

١ — حق الملكية الوارد على عقار ، سواء بطبيعته او بالتخصيص .

٢ — الحقوق العينية المتفرعة عن حق الملكية .

(أ) حق الارتفاع وحق الاستعمال . (ب) حق السكنى .

(ج) حقوق الارتفاق كحق المرور وحق المطل وحق المسيل .

٣ — الحقوق العينية التبعية الواردة على العقار — الرهن الرسمى حق الاختصاص ، الرهن الحيازى اذا ورد على عقـار ، حق الامتياز العقارى .

٤ — الدعاوى المتعلقة بالحقوق العينية المتقدمة التى تعتبر أموالا عقارية . وبالعكس من ذلك تعتبر أموالا منقولة :

١) جميع الحقوق العينية الواردة على منقول ، سواء أكانت حقوق ملكية أو حقوقا عينية أصلية أخرى أو حقوقا عينية تبعية .

٢) جميع الحقوق الذهنية وهى التى يكون محلها شيئا غـير مادى كحقوق المؤلف وحقوق الملكية التجارية والصناعية والحق في الاسم التجـارى .

٣) جميع الحقوق الشخصية سواء أكان محلها اعطاء شيء ، عقارا أو منقولا ، القيام بعمل أو الامتناع عن عمل .

٤) جميع الدعاوى التى لا تستند الى حقوق عينية عقارية .

(الدكتور سليمان مرقس — المرجع السابق حتى ص ٦٨٠)

عدت شيئاً ثابتاً من ناحية القانون وينبغى على هذا الاختلاف فى النظر أنه يلزم على المراجع أن يراعى هذه العوامل وما يترتب عليها من آثار قانونية إذا تمت المراجعة فى الجمهورية العربية المتحدة .

وعلى دلك يكون الترابط بين الأصول فى قائمة المركز المالى والأشياء والحقوق المالية على الوجه التالى .

الاصول الثابتة بتعريفها المحاسبى :

أشياء يتكرر استعمالها وقيمية تكون محلا لحق الملكية على منقول إذا كان ذلك المحل منقولا من وجهة نظر القانون ، وعلى عقار إذا انصب على عقار حسب التعريف القانونى .

الاصول المتداولة بتعريفها المحاسبى أشياء تستهلك بالاستعمال المادى أو القانونى ولا يتكرر استعمالها ومثلية قد تكون محلا لحق ملكية ، إذا كان ذلك المحل منقولا حسب تعريف القانون الوضعى ، وقد تكون محلا لحق شخصى إذا كان يمثل رابطة دائنية ومديونية بين المشروع والغير، أو كان إعطاء شيء أو القيام أو الامتناع عن القيام بعمل .

الاصول المعنوية بتعريفها المحاسبى وهى القدرة على زيادة الأرباح بسبب الشهرة أو البراءات أو الاحتكارات أو الظروف المواتية الخارجية - والتى تتشابه مع الأصول الثابتة المحاسبية - هى أشياء غير مادية يتكرر استعمالها قيمية ويكون محلها منقولا بحكم القانون المدنى المصرى وتعتبر حق ملكية على منقول .

والأصول الأخرى المدينة والمقدمات والمستحقات بلغة علم المحاسبة تعتبر جميعاً حقوقاً شخصية والتزامات شخصية محلها الإلتزام باعطاء شيء منقول .

ولما كان الاساس فى التقسيم المحاسبى للأصول إلى متداولة وثابتة طول المدة التى يخدم فيها الاصل المشروع إذ قد يتكرر الإستعمال وقد لا يتكرر — لذلك فان التقسيم المقابل لذلك بالنسبة للخصوم يكون إلى خصوم ثابتة وخصوم متداولة — والاولى هى التى لا يحتمل سدادها فى المدة التجارية وقد يطول أجل سداد إلى عدة فترات مالية أو إلى عمر المشروع كما فى رأس المال الممثل فى أسهم بأنواعها أو سندات لمدة طويلة نسبياً ،أما الثانية فهى تتمثل فى القروض قصيرة الاجل والدائنية للمشروع التى يحتمل سدادها خلال المدة المالية أو عقب إنقضائها فى المدة التالية بحسب سير الامور العادى فى التجارة . أما الارباح غير الموزعة والإحتياطات فهى تلحق بالخصوم الثابتة لانه ينطبق عليها ما ينطبق على رأس المال الممثل فى أسهم لانها جميعاً حقوق أصحاب المشروع أو المساهمين فيه .

وتكون الخصوم طويلة الاجل — إذا لم تكن مصحوبة بضمان عينى على أى نوع من الاصول — التزامات على المشروع طويلة الاجل ، وتكون الخصوم قصيرة الاجل التزامات قصيرة الاجل .

وبالنسبة لقائمة الارباح والخسائر فان جانبه المدين يحتوى على المخزون السلعى أول المدة والمشتريات الصناعية المباشرة ، ويحتوى الجانب الدائن على الإيراد الناتج من المبيعات والمخزون السلعى آخر المدة . وهذه جميعاً يصدق عليها التقسيم الوارد فى قائمة المركز المالى .

فالمخزون السلعى أشياء مادية لا يتكرر استعمالها مثلية تكون محلا لحق ملكية على منقول بحسب التعريف القانونى — وكذلك الحال بالنسبة للمشتريات والمخزون السلعى فى آخر العام . وبالنسبة للمبيعات يكون

الإيراد هو المقابل لها ومحله نقود وهى مثليات لا يتكرر استعمالها ومحل لحق ملكية على منقول بالمعنى القانونى .

يتبلور التحليل حتى الآن عن حقوق ملكية على عقارات أو منقولات مادية أو غير مادية وعن حقوق شخصية من ناحية ، والتزامات طويلة وقصيرة الاجل من ناحية ثانية قد تكون مضمونة بأحد الاصول وقد لا تكون كذلك . فاذا كانت مضمونة بحق إمتياز أو حق رهن رسمى كانت تمثل حقوقا عينية تبعية للغير ضد المشروع .

ولما كانت هذه الحقوق العينية (الملكية) والشخصية تنتج أساساً عن الوقائع والتصرفات القانونية بمعناها الواسع على النحو الذى بيناه فى القسم الاول من البحث فان الإثبات ينبغى أن ينصب على تلك الوقائع والتصرفات القانونية بذلك المعنى .

ومعلوم أن الوقائع القانونية هى الوقائع التى يرتب القانون عليها أثراً وقد تكون بفعل الطبيعة أى غير إختيارية أو بفعل الإنسان أى بإرادته وإختياره والأولى تحدث دون أن يكون للإنسان دخل فى حدوثها كالفيضان والحريق ويلحق بها فعل الجماد والحيوان والنبات كما يلحق بها الحوادث التى تتصل بالإنسان كالميلاد والوفاة والقرابة . أما الوقائع الإختيارية فقد يقصد الإنسان إلى نتائجها كالإستيلاء على المال المباح وقد لا يقصد إلى نتائجها كارتكاب الفعل الضار الذى يلزمه بالتعويض. فلا يقصد الإنسان أن يلتزم بالتعويض بإرادته. ويميز هذه الوقائع الإختيارية الأعمال المادية اللازمة لها التى يشترطها القانون لترتيب الأثر سواء قصد الإنسان لذلك الأثر أم لم يقصد. أما الأعمال القانونية فهى قد تكون من جانبين وتتجه فيها الإرادة لإحداث الأثر القانونى - كالإلتزام بنقل ملكية المبيع واستلام ثمنه فى عقد البيع وقد تكون من جانب واحد كالإقرار - وأركان هذه

التصرفات القانونية هى الإرادة الحقيقية الجدية السليمة الصادرة من مميز والمحل الموجود أو الممكن الوجود والسبب المشروع . ولا تندرج ضمن الوقائع القانونية بهذا المعنى الأعمال المادية التى لا يرتب عليها القانون أثراً كالأكل والشرب والتنزه ولا تعد منها .

وحيث أن هذه الوقائع والتصرفات القانونية بالمعنى القانونى والتى تنشىء تلك الحقوق العينية والشخصية سواء للمشروع أم خصومه تحدث فى الماضى الذى تنحصر مدته فى الفترة ما بين تاريخ بداية عمل المراجع بعد قفل حسابات المشروع ونهاية السنة المالية كحد أدنى — وبين هذا التاريخ وتاريخ بدء السنة المالية كحد أقصى إذا ما كانت المراجعة تبدأ عقب إقفال الدفاتر — أما إذا كانت المراجعة مستمرة فان المدة تنحصر بين تاريخ حدوث تلك الوقائع أثناء السنة محل المراجعة وتاريخ قيام المراجع بمراجعتها وهو حتما تاريخ لاحق عليها ، لذلك فان المراجع يلجأ إلى إثبات تلك الوقائع عن طريق الإستدلال عليها من الأدلة أى الوثائق والمستندات والمكاتبات والدفاتر ، وعلى الجملة كافة الأدلة بمعناها الواسع ، المتاحة له .

على أن الإثبات لا يقتصر على واقعة إنشاء الحق أو إنقضائه أو إنتقاله فانه يلزم أن يقوم المراجع بتتبع الحق من وقت نشوئه من مصدره الذى يعتبر محلا للإثبات إلى تنفيذ الإلتزام مادياً باستلام البضاعة وسداد الثمن حتى تاريخ إنتهاء السنة المالية .

فاذا حدثت إضافات للأصول الثابتة أثناء السنة محل المراجعة يثبت المراجع المصدر المنشىء للملكية هذا الأصل بالإستدلال عليه بالدليل المتاح وهو عقد الشراء المسجل المستوفى للشروط القانونية إذا كان العقار أرضا أو مبان مثلا — وهو لا يكتفى بذلك ولكن يراجع شروط العقد

ويثبت تنفيذ الحقوق والالتزامات الناشئة عن هذا العقد — مثلا التزام البائع بنقل ملكية المبيع وتسليمه للمشروع وضمان عدم الاستحقاق للغير وضمان العيوب الخفية . ويتأكد من دفع الثمن للبائع وفقاً للاتفاق ويثبت إستغلال العقار فى نشاط المشروع ووجوده مع المحافظة عليه باجراء أعمال الصيانة أو الترميمات اللازمة حتى تاريخ قفل السنة المالية ، وقد يطلب شهادة بعدم وجود تصرفات عقارية عليه ، أو شهادة من محامى المشروع بعدم وجود تصرفات ترتب حقوقاً شخصية لم تسجل بعد وفى طريقها للتسجيل . إن جميع تلك الوقائع والتصرفات القانونية هى التى تكون محلا للإثبات . وليس أمام المراجع خصما يلقى عليه عبء الإثبات فيخفف عن كاهله تلك المشقة التى ليس أمامه من وسيلة للتخلص منها سوى أدائها وفقاً لمستوى العناية الواجبة التى تفرضها مستويات المراجعة .

ولا يقتصر الأمر على إثبات الوقائع والتصرفات القانونية ، بل يتعداها إلى الوقائع المادية التى لا يرتب القانون عليها أثراً قانونياً . لأن المشروع مدفوعاً بهدف إقتصادى قد يقوم بكثير من الأعمال المادية التى يقصد منها تحقيق منفعة إقتصادية برغم أن القانون لا يتطلبها ولا يعتد بها — كتلك المتعلقة بالأكل والشرب والحفلات والسفريات والدعايات الإعلانية . لا شك أن المشروع يهدف إلى تحقيق منفعة من وراء هذا الإنفاق الإقتصادى الماثل فى الأعمال المادية — ولذلك فإن تلك الوقائع المادية تدخل أيضاً تحت مدلول الوقائع التى يجب أن تكون محلا للإثبات فى المراجعة . ومن ثم تكون الوقائع محل الإثبات فى المراجعة أوسع نطاقا منها فى القانون .

ويدعونا هذا إلى إطلاق مصطلح الحقيقة الواقعية على الوقائع والتصرفات القانونية وتنفيذ الإلتزامات المترتبة عليها مادياً والوقائع المادية الأخرى التى ذكرناها أخيراً — وتكون هذه الحقيقة الواقعية

عبارة عن أحداث واقعية تمت فى الماضى يقصد المشروع من ورائها منفعة أو خدمة ولا يهم أن تتحقق أو لا تتحقق فيكفى فى شأنها توافر القصد دون تحققه .

وعند هذا الحد تتكشف عناصر الحقيقة الواقعية وخصائصها ويمكن التعبير عنها بالتعريف الآتى :

الحقيقة الواقعية هى مجموع الوقائع والتصرفات القانونية والحقوق والإلتزامات المترتبة عليها والأفعال المادية المتصلة بالمشروع التى تحدث فى المدة المالية محل الإثبات بقصد تحقيق خدمة أو منفعة ، ويترتب عليها نفقة أو إيراد .

هل يلزم توافر شروط معينة في الحقيقة الواقعية أم لا ؟

اتفق فقهاء القانون فى الجمهورية العربية المتحدة على أنه يشترط فى الواقعة محل الإثبات أن تكون متعلقه بالحق ، منتجة فيه ، جائزة القبول وقد نص المشرع فى قانون الإثبات بالمادة ٢ إثبات على هذه الشروط . ويذهب الفقه والقانون الفرنسى وكذا القانونان الانجليزى والأمريكى إلى ضرورة توافر تلك الشروط وإن كانا يدمجان شرط الإتصال والإرتباط بشرط الإنتاج لأن الأول يفيد الأخير فيتطلبان شرط الإرتباط أو الإتصال "relevancy" وشرط القبول أو عدم المنع قانوناً Admissibility فيكتفى المشرع الانجليزى والأمريكى بشرطين أن تكون الحقيقة محل الإثبات متصلة بالحق وإلا يمنع القانون قبولها للإثبات لغرض من أغراض النظام العام أو حسن الآداب أو لكونها تمثل قرينة قاطعة لا سبيل لجحدها عن طريق إثبات العكس "Estoppel" .

إن الوضع الطبيعى للخصومة القضائية أن يحاول المدعى إثبات إدعائه بتقديم الدليل ويحاول المدعى عليه نفى الإدعاء أو إثبات نفاذه أو إنقضائه

بأى سبب من أسباب الإنقضاء دون وفاء . ومن ثم فالطلبات للخصوم تكون محددة بحقوق معينة تنتج من وقائع قانونية محددة يتم إثباتها بالدليل الذى قد يكون عقداً أو إقراراً أو شهادة أو قرينة ظرفية circumstantial presumption لذلك اشترط الفقهاء والمشرع من بعدهم أن تكون الواقعة محل الإثبات إما منتجة للحق المطالب به مباشرة وأما متعلقة بالواقعة المنتجة للحق المطالب به - ولا يمنع القانون إثباتها للأسباب المتقدمة وذلك حتى لا يطول أمد النزاع فى إثبات وقائع لا علاقة لها بالحق المطالب به بما لا طائل تحته وإضاعة وقت القضاء فى غير جدوى فيجب أن يحب المدعى الواقعة التى يريد إثباتها ليقرر القاضى ما إذا كانت متصلة ومنتجة فيسمح له بإثباتها أم لا ؟

ويعتقد الباحث أن شرط الإتصال لازم للإثبات فى المراجعة من باب أولى لأن مهمة المراجع موقوته بالمدة حتى آخر أجل تجتمع فيه الجمعية العمومية للمساهمين وقد يكون ستة شهور أو تسعة شهور كما فى القانون الإنجليزى للشركات هذا فضلا عن كثرة عدد الوقائع المندرجة تحت لفظ الحقيقة الواقعية فضلا عن الحقيقة المحاسبية ، المنوط بالمراجع إثباتها بمفرده دون تدخل من خصم يتحمل عنه بعض العبء وينير الطريق إلى الحقيقة الواقعية . لذلك يكون توافر هذا الشرط أكثر إلحاحاً فى الحقيقة الواقعية التى تكون محلا للإثبات فى المراجعة منه فى القانون .

ولا يعتقد الباحث لزوماً لاشتراط شرط عدم القبول قانوناً لأن المشروع يقوم بالصفقات الإقتصادية وقد يكون بعضها مخالفاً للقانون أو خارجاً عن نطاقه ويبرره الواقع العملى ، وأبرز مثال على ذلك الشراء بأكثر من الأسعار المحددة رغبة فى تنفيذ الإرتباطات أمام الغير وعدم تحمل الغرامات عن الوقوف أو التأخير عن التنفيذ وتكون فى ذلك دفع

لضرر أكبر بضرر أقل وهو مبرر معقول من النـاحية الإقتصادية .
على أنه قد يحدث — عملا — فى الكثير من الحالات وأن يتحايل المديرون بإثبات الصفقات غير المشروعة فى ثوب مشروع حتى لا يقعوا تحت طائلة أحكام القانون إذا ما كان المنع متعلقاً بالنظام العام . فقد يحاولون إثبـات الرشوة فى صورة إكراميات أو مقابل خدمات أديت للمشروع وقد تفتقر أحياناً إلى مستند أو دليل يثبتها ولكن قد تكشف عنها الظروف التى حدثت فيها والنتائج التى تحققت بناء عليها والتى لولاها لما كانت قد حققت الشركة أو المشروع تلك النتائج . وفى الحقيقة أن المديرين قد يلجأون إلى الخروج على القانون ما دامت الصفقات داخلة فى أغراض ونشـاط المشروع لاعتبارات الضرورات العملية . ولما كان إشتراط كون الواقعة جائزة القبول قانوناً يضع المراجع فى مركز لا يحسد عليه ويخوله سلطات رجال الأمن أو النيابة العامة حال كونه ليس إلا وكيلا عن المساهمين والأطراف المعنية فى إعطاء رأى فنى عن مدى تمثيل القوائم المالية لحقيقة المركز المالى ونتائج الأعمال عن المدة المنقضية ، وقد تنفذت هذه الصفقات الخارجة ولا يحتمل أن يثار بشأنها نزاع أمام القضاء حيث تكون الدعوى غير مسموعة فضلا عن التعرض لأحكام العقوبات عن تلك المخالفات فإنه لا يتقيد بهذا الشرط .

ولذا فإن الباحث يعتقد أن أضرار هـذا الشرط تفوق فوائده بصفة عامة ومن ثم فلا يكون ثمة مبرر لإشتراطه فى الإثبات فى المراجعة — لأن العلة فى إيراد الشرط فى الإثبات القضائى حماية النظام العام والرقابة السليمة الواعية على تطبيق أحكام القوانين المختلفة بعدم رعاية المخالف للقانون وعلى العكس رعاية المدين بتخويله حق الإثبات بالقرائن حيث يكون الإثبات بالكتابة واجباً عندما تكون الواقعة محل الإثبات غير مشروعة . أما فى المراجعة فمتى كانت الواقعة منفذه فلا مجال لعرضها على

القضاء وبالتالى فلا موجب لاشتراط مثل هـذا الشرط الذى قد يضر الإدارة فى تحقيق أهداف المشروع أكثر من نفعه على أنه يبقى معلوماً باستمرار أن الأمر متعلق بالضرورة العملية والضرورات تقدر بقدرها ومن ثم لا يجوز القيام بهـا فى غير أحوال الضرورة .

وعلى ذلك يعتبر عدم إيراد هذا الشرط فى الواقعة محل الإثبات فى المراجعة والذى تواضعت القوانين الوضعية على إيراده إستثناء من مبدأ المشروعية .

ولمـا كان الشرط الوحيد فى الواقعة « الحقيقة الواقعية » محل الإثبات فى المراجعة هو الإتصال بالحق — ولمـا كانت تلك الواقعة تثبت بدليل يتطابق معها فإن هذا الشرط ينسحب بالضرورة إلى هذا الدليل . ومن ثم فلا عجب أن اشترط مجمع المحاسبين الأمريكيين فى مستواه الثالث من مستويات العمل الميدانى لمهنة المراجعة أن يجمع المراجع أكبر قدر من الأدلة السديدة الكافية ويقصد بالسداد الإتصال والصحة حتى تمكنه من إعطاء الرأى الفنى عن مدى سلامة المركز المالى ونتائج الأعمال .

وقد أورد الأستاذ محمد على شحاته أن موقف المراقب من المخالفات القانونية فى المشروع يتلخص فى الآتى :

إذا علم المراقب أثناء تنفيذه لعمله بأن المشروع الذى يقوم بمراجعته وفحص حساباته قد ارتكب مخالفات قانونية أو أعمالا غير مشروعه فإن كيفية تصرفه فى مثل هذه الحالات يمكن تلخيصها فى الآتى :

أولا : إذا كانت هذه الأعمال غير المشروعة من الأمور والجرائم الخطيرة التى تمس أمن الدولة كالخيانة العظمى مثلا أو ما فى حكمها فعلى المراقب فى هذه الحالة مسئولية تبليغ الجهات المختصة المسئولة مباشرة دون الرجوع إلى الممول أو إدارة المشروع الذى يراجع حساباته .

ثانياً : إذا كانت هذه الأعمال من نوع المخالفات البسيطة أو الأمور غير القانونية التى لها الصفة الشخصية فى مثل هذه الحالات على المراقب أن يلفت نظر عميله أو إدارة المشروع إلى وقوع وارتكاب المشروع لهذه المخالفات وإلى ضرورة إتخاذ اللازم لتصحيح الأوضاع وهـذا الموقف والتصرف فيه إلزام تقضى به القوانين فى حالة الشركات المساهمة وربما يرى المراقب الاعتذار عن الاستمرار فى تنفيذ مهمته .

ثالثاً : فى حالة المخالفات الضريبية والتهرب الضريبى على وجه الخصوص يمكن المراقب الاعتذار عن الاستمرار فى تنفيذ مهمته والامتناع عن إعداد الإقرار الضريبى الخاص بالممول المتهرب وإبلاغ مصلحة الضرائب بأنه تنحى عن مهمته وقيامه بأعمال المشروع من الناحية الضريبية فقط دون ذكر الأسباب وهذا الإجراء فى حد ذاته يعتبر كافياً ويدل على أن المشروع إرتكب مخالفات ضريبية دون الإفصاح عنها وذلك لأن مراقب الحسابات مسئول بالتضامن مع أصحاب المشروع عن التهرب الضريبى .

رابعاً : يجب على المراقب ألا يتطوع من تلقاء نفسه بالشهادة ضد أحد عملائه فى أى وقت ولكن لو أعلنته جهة قضائية رسمية مختصة وطلبت إليه الحضور لسماع أقواله كشاهد فى حالة أحد عملائه فعليه فى هذه الحالة الحضور والإدلاء بأقواله عن الوقائع الصحيحة وفقاً لمعلوماته الدقيقة وأن يقدم المستندات التى يطلب إليه تقديمها إذا كانت فى حوزته أو ضمن أوراقه وملفاته .

والخلاصة ، وعموماً ، ينصح المراقب بضرورة الرجوع إلى محاميه أو مستشاره القانونى لأخذ الرأى الفنى القانونى فى كل ما من شأنه أن

يؤثر على مسئولية المراقب القانونية أو الجنائية (١) .

ويجدر بنا أن نوضح أن قانون الإثبات الجديد ٢٥ لسنة ١٩٦٨ قد نظم فى المادة ٦٦ إثبات جديد أحوال المنع من الشهادة والإعفاء منها . فقد نص فى المادة ٦٦/١ إثبات جديد بأنه لا يجوز لمن علم من المحامين أو غيرهم عن طريق مهنته أو صنعته بواقعة أو معلومات أن يفشيها ولو بعد إنتهاء خدمته أو زوال صفته ما لم يكن ذكرها له مقصوداً به فقط إرتكاب جناية أو جنحة ومع ذلك فإنه يجب على هؤلاء الأشخاص أن يؤدوا الشهادة عما وصل إلى علمهم عن طريق مهنتهم أو صنعتهم متى طلب منهم ذلك من أسرها لهم على ألا يخل ذلك بأحكام القوانين الخاصة بهم المنظمة لبعض المهن ، ويوجد نص قريب فى القانون الإنجليزى للإثبات .

ونرى أن الجرائم المتعلقة بأمن الدولة وسلامتها وكذا الجرائم المتصلة بالنظام العام أو الآداب يجب التبليغ عنها . أما المخالفات الاقتصادية فمتى تمت لضرورة يمكن السكوت عنها ولفت النظر إلى عدم تكرارها . وعلى ذلك فالوضع يختلف بحسب الأحوال مما يجعل الشرط ليس لازماً فى جميع الأحوال وبالتالى لا ضرورة لاشتراطه .

---

(١) الاستاذ محمد علي شحاته مراجعة وفحص الحسابات بحوث في الاصول العلمية والتطبيق العملى . القاهرة دار النهضة العربية . وما يشير اليه في الهامش مذكرة مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز وفقا لآخر تعديل سنة ١٩٦٢ ص ٤٤٠ — ٤٤١ و

Spicer & Pelger's Practical Auditing op. cit. p. 407 - 410.

– ثانيــــا –
الحقيقــــة المحــاسبيــــة

تكلمنا على الحقيقة الواقعية وهى أحد شقى محل الإثبات ونتكلم الآن عن الحقيقة المحاسبية . أسلفنا فى الباب الأول أن الحقيقة المحاسبية تستند إلى الفروض والمبادىء وأنها تتميز عن الحقيقة الواقعية وتقوم إلى جوارها متغلغلة فى جميع العمليات المحاسبية كما أنها تؤثر من حيث نتيجتها على عناصر القوائم المالية .

والحقيقة المحاسبية تنتج من تطبيق الفروض والمبادىء المحاسبية ولذلك كان إثباتها متعلقاً بوجود هذه الفروض والمبادىء بصفة عامة وملاءمة تطبيقها فى الظروف الخاصة للعملية . ولما كانت المبادىء المحاسبية المتعارف عليها ليس من السهل حصرها أولا بسبب كثرتها وثانياً بوساطة تطورها المستمر فإن المراجع عليه أن يحيط بتلك القواعد سواء المتعارف عليه منها أو المستحدث وقد حاول دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر فى أغسطس ١٩٥٨ فى الجمهورية العربية المتحدة تعداد أهم القواعد المتعارف عليها فنص عليها فى المادة الخامسة كما يلى :

« على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن إدارة المنشأة قد طبقت قواعد المحاسبة عامة ومن هذه القواعد ما هو متفق عليه ومنها ما يلى :

١ — تسجيل الأصول الثابتة بثمن التكلفة .

٢ — إستهلاك الأصول الثابتة التى تستلزم طبيعتها ذلك بالقدر المناسب .

٣ — الطريقة العامة لتقويم الموجود السلعى هى إما التكلفة أو بسعر السوق أيهما أقل ويجوز للمنشأة — لظروف خاصة — أن تتبع طريقة أخرى ويجب فى جميع الحالات أن يبقى أساس التقويم ثابتاً مدة بعد أخرى .

٤ — تحقيق قيمة الذمامات مراعى فيها المخصصات الواجبة .

٥ — إجراء التسويات اللازمة بحيث تكون حسابات الإيرادات والمصروفات خاصة بالمدة الزمنية موضوع المحاسبة فى نطاق قواعد علم المحاسبة .

٦ — إعتبار المشروع مستمراً عند تحديد الربح وتقويم الأصول والخصوم إلا فى الحالات الخاصة التى تستدعى غير ذلك كالتخارج والتصفية وانضمام شريك وغير ذلك .

٧ — إعداد الميزانية والحسابات الختامية على أساس أن قيمة النقد — وهى وحدة القياس فى المحاسبة — ثابتة دواماً .

٨ — عدم أخذ أى ربح لم يتحقق فى الحسبان مع تكوين المخصصات الكافية لكل خسارة منتظرة . كما يراعى بالنسبة للمنشآت التى تقوم بأعمال طويلة الأجل أن تكون حصة المدة المالية فى الأرباح تقديرية بنسبة ما تم من عمل مع ضرورة تكوين مخصص كاف للخسائر التى قد تنشأ فى المستقبل (١) .

ويمكن إرجاع هذه المبادىء إلى الفروض والسياسات والمبادىء التى أبرزناها فى الفرع الثالث من الباب الأول من هذا القسم . على أنه يمكن القول أن هذه المبادىء غير كاملة ولم تصدر عن سلطة ملزمة بأداة تشريعية ، ومن ثم فهى ترتبط بالتزام أدبى يقع على عاتق المراجع قبل النقابة أو المنظمة المهنية كما أنها غير منضبطة فلم تبين مثلا طريقة الاستهلاك التى تتبع مع وجود أكثر من طريقة فى علم المحاسبة تتساوى بشأنها

---

(١) الاستاذان متولى الجمل ، محمد السيد الجزار — أصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية متنوعة — الجزء الثانى مطبعة لجنة البيان العربى القاهرة طبعة ١٩٦٨ ص ١٨ ، ١٩ .

وجهات النظر وتناسب كل منها ظروفاً بعينها وتختص بمزايا تفتقر إليها غيرها . كما أن عبارة التكلفة أو السوق أثارتا كثيراً من الجدل الذى دار حول مدلول التكلفة أهى التاريخية أم الاستبدالية وكذلك سعر السوق هل يعتد به فى تاريخ الجرد أو تاريخ احتمال بيع البضاعة وهل يؤخذ على علاته أم تخصم منه المصروفات البيعية . على أن النقاش قد احتدم وما زال قائماً حول معالجة عيوب مبدأ القياس النقدى على أساس القوة الشرائية الثابتة لوحدة النقد باعتبار أن المشروع مستمر going concern .

وقد حدا هذا الخلاف فى المعالجة واختلاف النتائج تبعاً لذلك إلى تدخل المشرع فى الجمهورية العربية المتحدة لتوحيد طرق المعالجة ضمن النظام المحاسبى الموحد الذى أصدر وأشرنا إليه فى صدر البحث — وأوضحنا النقاط التى عالجها بصفة رئيسية فى الفرع الثالث من الباب الأول .

على أنه فيما عدا هـــذه المعالجة التشريعية تكون الحقيقة المحاسبية باعتبارها تطبيقاً للمبادىء المحاسبية التى رأينا أنها متعددة أو مزدوجة بالنسبة لمعالجة العنصر الواحد متعددة أو مزدوجة الصور . ومصدر هذا الإزدواج أو التعدد كون تلك المبادىء اختيارية فلكل مبدأ أكثر من بديل ، أو على الأقل بديل ويؤدى الأخذ بالبديلين إلى تعدد صور تلك الحقيقة المحاسبية وتكون هذه الصور صحيحة من الوجهة المحاسبية . على أنه يبقى معلوماً أن مجرد اختيار أحد البدائل يمنع الأخذ بالمبادىء الأخرى البديلة وتكون الصورة التى تترتب على إتباع هذا المبدأ هى التى تمثلها الحقيقة المحاسبية ، ويظل ملحوظاً أن هذا الإختيار يكون محل مراقبة المراجع لاستنباط مدى ملاءمة المبدأ المطبق بالنسبة للظروف المحيطة ويعتبر من ثم ، ادخل فى إثبات الحقيقة المحاسبية .

ومن ناحية ثانية فإنه يتفرع عن عدم اكتمال المبادىء المحاسبية أن يضطر

المحاسب ومن بعده المراجع إلى مواجهة حالات خاصة يبتكر لها الحلول المحاسبية وشأنه شأن القاضى الذى يستلهم الحلول من السوابق المماثلة التى لم يتعرض لها النص القانونى فيقيس عليها باعتبارها تطبيقاً لمبدأ عام استنتجه وطبقه فى الحالة المعروضة عليه . وإذا كانت تلك الحالات قليلة فى القانون ، فإنها متكررة فى المحاسبة نظراً لطبيعة النشاط التجارى والصناعى المتطور الذى يتطلب تطوراً مماثلا فى المبادىء المحاسبية المتصلة به وتقوم لخدمته ، وذلك حتى لا تتخلف المحاسبة عن التطور بفترة زمنية After events - Time Lag وقد عبر الأستاذ موتز فى كتابه فلسفة المراجعة عن ذلك بعبارة مناسبة المبادىء المحاسبية للمراجعة . (Propriety)

كما عبر الأستاذ (1) موتز عن جوهر المبادىء المحاسبية المتعارف عليها بأنها تتواجد فى مجالين أحدهما يطلق عليه الطرق المحاسبية والثانى عرض القوائم المالية لحقائق المركز المالى . وقد إدرج تحت المجال الأول جميع النظم المتصلة بتبويب الحسابات ، تحليل الصفقات ، إعتبار النفقات فى الأصول المعمرة رأسمالية وبيان كيفية استهلاكها ، المقدمات والمستحقات معالجة الموجود السلعى عند الجرد لتحديد الأرباح . واستخلص أن الأرقام الموثوق بها كنتيجة لعمليات المشروع لا تتوافر إذا لم تستخدم الطرق المقبولة المتعارف عليها . أما عن تصوير المركز المالى فإن القائمة تتناول تبويب الأصول والخصوم ، معالجة الأرباح والخسائر غير العادية ، الإفصاح عن الالتزامات العرضية ، الأشارة إلى أسس التقييم . واعتبر أن قائمة المركز المالى قد تكون مضللة بالرغم من إتباع الطرق المحاسبية فى المجال الأول بما يجعل حقائق المجال الثانى لازمة أيضاً . وأوضح بذلك أن خصائص هذه المبادىء كالآتى :

(1) R.K. Mautz & Hussein Sharaf, "Philosophy of Auditing" op. cit. pp. 166 — 168.

١ — تكون الطرق المحاسبية مقبولة متى أفصحت عن عمليات المشروع ونتائجها كما حدثت فى الواقع ، وأظهرت نتائجها من خلال تطبيق قاعدة الاستحقاق بمقابلة الإيرادات بالمصروفات عن المدة المـــالية .

٢ — تكون نتيجة المركز المالى مقبولة متى كانت معبرة بأمانة معقولة (reasonable) — دون محاباة أو تمييز — عن المعلومات المستمدة من الطرق المحاسبية لعرضها لأصحاب المصالح المختلفة الراغبين فى الوقوف على بياناتها .

وقد اعتبر الكاتب نفسه (١) أنه إلى أن تكتمل مبادىء المحاسبة وتستقر ، يكون للمراجع الحكم على مدى ملاءمتها للتطبيق فى الحالة محل البحث وعلى ابتكار الحلول فى الحالات الخاصة استهداء بالحكمة من المحاسبة كخدمة للمشروع والنشاط التجارى والصناعى .

وإلى جانب إعتبار الحقيقة المحاسبية تطبيقاً للمبادىء المحاسبية ، فإنها تعتبر ترجمة للقرارات الإقتصادية التى تصدرها المستويات المختلفة فى المشروع إبتداء من الإدارة العليا إلى الإدارة التنفيذية بأفرادها المختلفين . ذلك أن النفقات والإيرادات ترتبط بقرارات إقتصادية تكون فى نطاق النظام الأساسى والغرض الذى يهدف المشروع إلى تحقيقه ومن ثم يكون إثبات هذه المصادر واجباً على المراجع بالتطابق مع تلك النظم واللوائح وقرارات مجلس الإدارة .

كذلك تظهر الحقيقة المحاسبية فى صورة عمليات حسابية فى المستندات ثم تقيد فى الدفاتر تطبيقاً لنظرية القيد المزدوج ثم تبوب فى حسابات دفاتر الأستاذ ثم تجمع وتعرض فى القوائم المالية — ولذلك يكون إثبات

---

(1) Ibid.

الحقيقة المحاسبية متخذة هذا المظهر عن طريق إعادة إجراء تلك العمليات للتأكد من صحتها الحسابية وصحة نتائجها فى قائمة الأرباح والخسائر وقائمة المركز المالى .

وأخيراً تتصف الحقيقة المحاسبية بأنها حقيقة فنية لم تتكشف بعد بعض جوانبها فتكون حقيقة ناقصة التحديد الحسابى لبعض تلك الجوانب ويقتضى المعرفة الكاملة لها الانتظار بعض الوقت . ومن ثم تقضى الضرورات العملية لمعرفه الأرباح والخسائر المددية والمركز المالى فى نهاية كل مدة مالية تقدير تلك الجوانب . فيتم تقدير العمر الإنتاجى للأصل أو القوة الإنتاجية الكلية للأصل لمعرفة قيمة الخدمات التى حصل عليها المشروع فى المدة المالية لتحميله لحساب الأرباح والخسائر كاهلاك . ولا يمكن معرفة القيمة الحقيقية لهذا الإهلاك إلا عند نهاية عمر الأصل أو تصفية المشروع أيهما أقرب تاريخاً ، وبالتالى يكون الربح الحقيقى هو الربح الذى ظهر فى قائمة الأرباح والخسائر معدلا على أساس الفروق بين الإهلاك التقديرى والإهلاك الحقيقى فعلياً . وبقدر ما يكون التقدير للإهلاك قريباً من القيمة الفعلية بقدر ما يوصف الربح بأنه حقيقى بقدر الإمكان وتكون من ثم الحقيقة المحاسبية على هذه الصورة مجرد احتمال راجح شأنها شأن الحقيقة القضائية التى قد تقترب من الحقيقة الواقعية دون أن تتطابق معها فى غالب الأحيان .

ولا يقتصر الأمر على عنصر الإهلاك ، فإن من المعلوم أن التقدير والرأى الشخصى فى حساب المخصصات بالنسبة لعنصر المدينين يتدخل بصورة متكررة كل مدة مالية لاستبعاد قيمة المخصصات عن الديون المحتمل عدم تحصيلها من قيمة الأرباح . وبقدر ما يكون التقدير مقترباً من الحقيقة الفعلية بقدر ما يعبر الربح الظاهر عن الربح الحقيقى وتكون

من ثم ، الحقيقة المحاسبية ممثلة فى قيمة الديون وقيمة المخصص وقيمة الربح الظاهر هى حقيقة فنية وليست حقيقة واقعية .

وكذلك الحال بالنسبة لتقييم الموجود السلعى فى نهاية العام فإن قواعد التقييم ،على أساس سياسة الحيطة والحذر التى تقضى بالاحتياط للخسائر المحتملة نتيجة انخفاض الأسعار ، بالتكلفة إذا كانت أقل من السوق أو العكس ، وعدم إظهار الأرباح غير المحققة إذا كان اتجاه الأسعار فى التزايد تطبيقاً لقاعدة تحقيق الإيراد بالبيع مادامت هذه الموجودات السلعية لم تبع بعد فلا يجوز احتساب أرباح غير حقيقية عليها .

كذلك تتمثل الحقيقة المحاسبية فى قيمة الأصول الثابتة فى تاريخ لاحق على تاريخ اقتنائها — حيث تكون قيمتها فى تلك اللحظات حقيقة واقعة — ولكن نظراً لتأثير القوى الاقتصادية من عرض وطلب وميول وأذواق وعادات وتقاليد ، من ناحية، وتغير القوة الشرائية للنقود من ناحية ثانية فإن تلك القيمة التى كانت أصلا واقعية تتحول إلى قيمة أو حقيقة محاسبية يتكرر إثباتها بالدفاتر والقوائم المالية ويتم خصم الإهلاك منها تباعاً ويظهر رصيدها فى القوائم المالية الختامية وغالباً لا يمثل القيمة الحقيقية الواقعية فى تاريخ عمل الميزانية . ومع ذلك فإنه يعتبر حقيقة اصطلاحاً حتى تكون المحاسبة موضوعية ولا تلجأ للتقدير ويتدخل العنصر الشخصى فيطغى عليها وتفقد صفتها كعلم موضوعى . ومن ثم تعتبر حقيقة محاسبية لأنها تبتعد قطعا عن القيمة الفعلية السوقية — فى تاريخ عمل الميزانية . والتى تمثل الحقيقة الواقعية .

كما أنه من ناحية ثانية فقد يتم إستهلاك الأصل محاسبيا ويكون مستمراً فى أداء خدماته فيظهر بقيمة رمزية فى قائمة المركز المالى مثلا (جنيه واحد للتذكرة) وبذلك تكون هذه القيمة ممثلة لحقيقة محاسبية

وليست حقيقة واقعية . علما أن المشرع المصرى قد تدخل فى هذا الصدد فأجاز تقدير إهلاك بنسبة ٧٥٪ من القسط وتضاف قيمته إلى إحتياطى إرتفاع أسعار الأصول ، ولكن لم يزل الأصل غير ظاهر بقائمة المركز المالى لعدم وجود رصيد أو ظاهراً بالقيمة الرمزية وفى الحالتين فإن قيمة صفراً أو جنيها تعتبر حقيقة محاسبية بعيدة عن الحقيقة الواقعية .

ويؤخذ مما تقدم أن الحقيقة المحاسبية ليست حقيقة واقعية ولكنها إصطلاح فى تطبيقها للمبادىء المحاسبية وترجمة عن القرارات الاقتصادية التى تتخذها المستويات الإشرافية والتنفيذية فى المشروع وتتمثل فى أرقام حسابية وعمليات حسابية من جمع وطرح وضرب وقسمة تجرى عليها مبادىء القيد المزدوج فى التقييد والترحيل والتجميع والعرض عن نتائج الأعمال وقيم الأرصدة الباقية . وتعتبر هذه الحقيقة المحاسبية ناقصة التحديد فيلجأ لتحديدها إلى التقدير بما يجعلها بعيدة عن الحقيقة الواقعية موصوفة بأنها احتمال راجح شأنها شأن الحقيقة القضائية المبنية على أدلة مقيدة وأخيراً فإنها يمكن أن تأخذ عدة صور نظراً لأن المبادىء المحاسبية فيها مجال واسع نسبياً للاختيار .

وعلى خلاف ذلك فإن الحقيقة الواقعية لا تزدوج الصور ولا تتعدد لأنها تتعلق بواقعة معينة حدثت تاريخياً فإما أن تنطبق عليها أو لا تنطبق فتكون إما حقيقة أو غير حقيقة . إلا أن الحقيقة المحاسبية تأخذ صورة واحدة متى طبق أحد المبادىء بحيث يمتنع إتباع مبدأ بديل فى نفس الوقت . وكذلك بالنسبة للإهلاك والمخصصات وتطبيق هذه المبادىء فيكون للمراجع إثبات ملاءمتها جميعاً الحالة محل المراجعة .

وعلى مقتضى ما تقدم تكون التفرقة بين الحقيقة الواقعية والحقيقة

المحاسبية من حيث إثبات كل منهما واجبة، نظراً لأن الأولى كما أسلفنا تثبت بالتطابق بين الحقيقة (الدليل) وبين الحقيقة الواقعية فى حين أن الحقيقة المحاسبية تثبت بالتطابق بين القيود الدفترية (المستند) وما ينبغى أن يكون تطبيقاً للمبادىء المحاسبية كما تثبت بالاتساق بين النواحى التقديرية فى تلك الحقيقة المحاسبية وبين الخبرة المستقرة عن الماضى بالنسبة للإهــــلاك أو المخصصات أو التقييم . فلا يكون الإهلاك مثلا مختلفاً عن المتبع فى العام الماضى إلا لمبرر معقول . ولا تكون المخصصات مختلفة فى جوهرها وأساس إحتسابها عن الخبرة فى السنوات الماضية إلا لسبب قوى يفصح عنه التقرير لأن الفرض أن تكون المبادىء المحاسبية مطبقة على أســاس ثابت مع السنوات الماضية . وبالنسبة لتقييم الموجود السلعى فيكون المبدأ مطبقاً على أسس ثابتة مع السنوات الماضية . وتثبت الدقة الحسابية بالتحقق من عمليات الجمع والطرح والضرب والقسمة وهـذه حقائق حسابية عبارة عن قضايا تحليلية يكون الصدق فيها يقينياً وهذا مما يخفف حدة الابتعاد بالنسبة للنواحى التقديرية فى الحقيقة المحاسبية فيجعلهـا تقترب من الحقيقة الواقعية .

هل تعتبر الحقيقة المحاسبية حقيقة بالرغم من تداخل التقدير فيها :

لا شك أن الإهلاك حقيقة وقعت ولكن لم يتيسر بعد معرفة قيمته أو تكلفته وبذلك يلجأ للتقدير والقاعدة : إن ما لا يمكن تحديده حسابياً بالدقة يجوز تقديره كما أن إحتمال إعدام دين معين لم يصبح بعد حقيقـة واقعية فإنه إستدلالا بالخبرة فى السنوات السابقة أن نسبة من الديون غير محتمل تحصيلها، تجعلنا أمام حقيقة غير محددة أو على الأقل إحتمال أن إعدام الدين راجع وإن لم تعرف بعد قيمته على وجه اليقين .

وبالنسبة للموجود السلعى فإنه حقيقة ولا تعرف قيمته على وجه

اليقين ولذا يلجأ لتقدير أقل قيمة له تمشياً مع سياسة الحذر والحيطة حتى لا تظهر الحسابات أرباحاً غير واقعية .

وبالنسبة للمبادىء المحاسبية فإنها مطبقة موضوعياً إتفاقاً تحقيقاً لأغراض التجارة والصناعة والنشاط التجارى وهى عمليات واقعية ومن ثم تكون حقيقة مقيدة بالمبادى المحاسبية .

وبالنسبة لتقييم الأصول الثابتة فإن وجودها يمثل الحقيقة وقيمتها التاريخية المبينة فى الدفاتر تجعلها حقيقة محاسبية لتقييدها بالتكلفة التاريخية.

ومن ناحية ثانية يمكن القول بأن الحقيقة الواقعية تثبت من قضية خبرية موجودة بالدفاتر تحتمل الصدق والكذب ، ويستدل على هذه الحقيقة الواقعية بالدليل الحقيقى الذى يتطابق معهافى بياناته وثبتوجوده حقيقة . ولما كانت القضية التى يترجم عنها القيود الدفترية خبرية فإن صدقها يتمثل فى أنها تنبىء بخبر قد يمكن التحقق منه فعلا بالمطابقة بين آثاره والواقع الملموس ، وإذا لم يمكن التحقق من المطابقة واقعياً فيكفى ألا تكون مستحيلة أى يمكن تصورها عقلا أى يستحيل قيام نقيضها بالقوة . ولما كانت هذه المطابقة لن تكون كاملة فى جميع الأحوال وعرضة للخطأ فى وصف الأشياء والحصول على المدركات الحسية لذلك فإن صدق هذه القضية الخبرية يكون صدقاً مرجحاً إحتمالياً .

أما القضايا الأخرى المتعلقة بالمسائل الحسابية فإن فيها جانب تحليلى ، فمجموع مفردات أرصدة الحسابات والمجموع الإجمالى للمدينين يجب أن يتطابقا، فهذه قضايا تحليلية لا تضيف جديداً ويكون صدقها يقينياً لأنها يجب أن تتسق مع المعلومات المستقرة المأخوذة من العلوم الأخرى بأن مجموع الأفراد لابد أن يساوى الكل وهذه بديهية ، ومجموع الفروق بين

المفردات (أرصدة المدينين) لا بد أن يساوى الفرق بين المجموعين للجانبين الدائن والمدين لحساب المدينين الإجمالى — هذه قضية تحليلية لأنها تعطى بنفس الصورة الشيء الواحد — يكون الصدق فيها يقينياً أيضاً .

أما النواحى المتعلقة بالمبادىء وتطبيقاتها وحساب الجمع والطرح والضرب والقسمة والترحيلات والتقديرات والآراء الشخصية فتكون قضايا خبرية صدقها إحتمالى وهذا يدلنا فى النهاية على أن الدليل الذى يجب أن يقنع به المراجع هو الدليل المرجح الصحة يتدرج ترجيحه حتى يصل إلى ما يقرب من التأكيد دون أن يتطابق معه .

الفرع الثانى

عبء الاثبات فى المراجعة

تقدم بنا فى القسم الأول من البحث أن عبء الإثبات فى القانون يتفرع عن وجود خصومة بين طرفين أحدهما يدعى أمراً على خلاف الظاهر والثانى ينفيه فيحق لكل إثبات دعواه بالطرق المقررة قانوناً ولكن قد لا يتقدم أحد الطرفين بأدلته فيكون على المشرع عندئذ أن يقرر من الذى يتحمل عبء الإثبات فيقضى له إذا نجح فى هذا العبء ويقضى ضده إذا لم ينجح ولو لم يبذل المدعى عليه أى جهد لنفيه — وهذا هو مصدر أهمية عبء الإثبات فى القانون .

أما فى نطاق المراجعة فلا توجد خصومة بين الإدارة والمراجع إذ تجمعها فى الغالب من الأمور مصلحة مشتركة تتمثل فى حماية الأموال وتحقيق نتائج إستثماراتها وتقديم هذه المعلومات لأصحاب المصالح المختلفة .

وقد تختلف الإدارة مع المراجع فى وجهات النظر ولكن هذا الخلاف ليس ضرورة حتمية وفى كل الأحوال . ومن ناحية ثانية فإن وحدة المصلحة المشتركة تؤدى فى أغلب أحوال الخلاف إلى تلاقى وجهات النظر فقد تقتنع الإدارة برأى المراجع فى مسألة معينة بذاتها وتعدل عن موقفها وتعالجها المعالجة التى يقترحها المراجع — وقد يقتنع المراجع بالظروف والملابسات التى أحاطت بمعالجة معينة فيقرها .

يؤدى ذلك إلى عدم وجود إدعاءات للمراجع يقوم صالحه الشخصى فى إثباتها كما يحدث فى القانون أن يدعى شخص حقاً معيناً فيسعى جهده لاثبات مصدره . ولكن يتلقى المراجع القوائم المالية الختامية ومايساندها من دفاتر وما يسندها من مستندات وكشوف ليبدى رأيه الفنى فيها وينقله إلى أصحاب المصالح ليتخذوا قراراتهم فى ضوئها . وهو فى سبيل ذلك يتلقى القضايا الخبرية بهذه القوائم ، تحتمل الصدق والكذب ويتعادل بشأنها هذان الاحتمالان . وهذا لايعنى أن الإدارة تقدمها للمراجع متصفة بهذه الصفة وإنما تقدم له كحقائق ويكون دوره القيام بإجراءات فحصها لتقوية وتأكيد حقيقتها أو لدحض هذه الحقيقة ونفيها .

وإذا كانت نقطة بداية عمل المراجع هى تلقيه هذه القوائم بصفتها قضايا خبرية تحتمل الصدق والكذب — وأن هذين الاحتمالين متعادلان — فلا راجح ولا مرجوح فإن معنى ذلك أنه يبدأ من مرحلة الشك المنهجى فينزع من ذهنه أى إفتراض الصحة أو الصدق أو عدمه . لذلك فإن المراجع لايفترض صدق القضايا ما لم يثبت العكس ولا يفترض عدم الصدق ما لم يثبت العكس وإنما يبدأ من نقطة تعادل إحتمال الصدق والكذب ويقع على عاتقه أن يجمع الأدلة المؤيدة لصدق القضية والمنافية

لها (١) . ولا يعتد بأى إحتمال من غير دليل ينشأ عنه (هذا الاحتمال) فإذا تم له جمع الأدلة وبرزت أمامه احتمالات الصدق والكذب رجح بينها واستخلص من هذه الأدلة صفة الثبوت لأحدهما دون الآخر . وينبنى على ذلك أن يمكنه إبداء رأيه النهائى فى أمانة الدفاتر والنتائج والقوائم بدرجـــة معقولة (مرجحة) "The Statements present fairly the operations result and and financial condition".

من ذلك يبين أن عملية الإثبات ضرورة لازمة لابداء الرأى الذى يجب أن يكون مستنداً إلى أدلة تدعمه . فلا يكفى أن يعطى المراجع مجرد إنطباع لا يستند إلى دليل كما لايلزم بالضرورة أن يرقى الرأى إلى مرتبة المعرفة اليقينية (المؤكدة) positive knowledge وإنما يلزم أن يكون الرأى معقولا أى مستنداً إلى أدلة مرجحة الصدق تتفاوت فى درجة الترجيح بحسب الظروف والأحوال . ونستدل على ذلك بما جاء مقـــالة Robert L. Grinaker بعنوان The Accountant's Responsibility in Expressing an opinion المنشورة فى كتاب Independent Auiting Standards ص ٤٦٧ — ٤٧٨

"According to webester, a belief which is stronger than mere impression but less then strong positive knowledge is an opinion. A professional opinion implies that the judgment of an expert has been brought to bear on a problem, and that sufficient evidence has been examined by the expert to provide reasonable grounds for the expression of such an opinion.

---

(1) R.K. Mautz "Evidence, judgment, and the auditor's opinion", an article published in the journal of Accountancy, Vol. 107, April 1959, PP. 40 — 44; and published also in Independent Auditing Standards", edited by J.C. Ray 1964, p.p. 201 — 205, runs as follows :

"An auditor adopts neither the view of" right unless proved wrong" nor "wrong until proved right". Rather his =

When applied to auditing, opinion refers to the auditor's belief as to whether or not the financial statements present fairly'' On the other hand, the fact that the auditor's opinion is something less than positive knowledge cannot be overemphasized.''

ولذلك فمن الطبيعى أن يعتبر الإثبات عبئاً يقع على عاتق المراجع يتخلص منه بالترجيح بين الأدلة التى يجمعها ولا يستطيع أن ينقله إلى الإدارة وإن كان يستعين بالإدارة التنفيذية والعليا فى الحصول على بعض الأدلة عندما يفتقد الأدلة الخارجية أو عندما يضطر إلى ذلك حسبما تقضى طبيعة إثبات العنصر . كما قد يلجأ المراجع إلى الإدارة لتفسير بعض المواقف أو بعض الأدلة كالعقود أو الإرتباطات لتحديد القصد منها ليتم الإثبات فى ضوء قصد المتعاقدين المشترك وفقاً لحسن النية الذى يجب أن يسود المعاملات .

ويعتبر الإثبات عبئاً ثقيلا على المراجع وأثقل من العبء الواقع على المتخاصمين فى القانون بصفة عامة وإن كان يتخفف منه باستخدام العوامل الآتية :

١ — تكون لدى المراجع الأدلة المتاحة وهى عبارة عن الدفاتر والمستندات قد تم إعدادها من قبل تطبيقاً لمبدأ الأدلة الأكثر موضوعية المستخدم فى المحاسبة (١) .

٢ — يستطيع المراجع أن يحصل على الأدلة الخارجية من الغير المتعاملين مع المشروع لأنه طالما لم يثر أى نزاع قضائى فيكون من الميسور الحصول على المصادقات على سبيل المثال .

٣ — لايتقيد المراجع بنصوص قانونية لإجراء المعاينة أو الاستقصاء

= attitude towards the propositions before him is best described as viewing as ''questionable until tested and found reasonably in accord or at variance with events as he understands them''.

(١) دكتور عمر السيد حسانين — تطور الفكر المحاسبى — دار النشر للجامعات سنة ١٩٦٨ ص ٢٧ .

للحصول على المعلومات التى تفيده فى كشف الحقيقة الواقعية .

وبالرغم من ذلك، يكون العبء أثقل منه فى القانون للأسباب الآتية :

١ — تعد الوقائع محل الإثبات بالمئات بل قد تصل إلى الألوف أو عشرات الألوف بالنسبة للمنشآت الكبيرة الحجم .

٢ — لا يقتصر الأمر على إثبات الوقائع القانونية وإنما تتعداها إلى الوقائع المادية وقد سبق أن أوضحنا ذلك عند الكلام على الحقيقة الواقعية .

٣ — لا يقتصر إثبات الوقائع على صدقها فهو يجمع الأدلة الإيجابية والسلبية ويرجح بينها ومن ثم فيتكرر عمله بالقياس إلى عمل الخصم .

٤ — لا يفترض صحة الوقائع حتى يثبت عكسها كما يحدث فى بعض الحالات فى القانون ، إذ يتخذ القانون بعض المواقف يعتبرها أصلا ويلقى عبء الإثبات على من ينازع فيها — وهذا السبب ليس مطلقاً إذ يرى الباحث أن المراجع يمكن أن يستفيد من بعض النصوص القانونية التى تقرر مبادىء عامة تسهل عملية الإثبات والتخفيف عملا من عبئه فمثلا يمكنه إعتبار القيام بمظاهر على الشىء قرينه على ملكيته . فيجوز أن يعتبر المستغل للعقار فى حالة عدم وجود عقد إيجار ظهوراً بمظهر المالك ويعزز ذلك بقرينة أخرى أو شهادة أو دليل سداد جزء من الثمن إذا لم يكن قد حرر العقد الإبتدائى بعد . كذلك يمكنه إعتبار الحيازة فى المنقول سند الحائز فى الملكية (بمعنى مصدر الملكية) بشرط السبب الصحيح وحسن النية ، والحيازة قرينة على حسن النية والسبب الصحيح ما لم يقم الدليل على عكس ذلك (م ٩٧٦ مدنى) .

٥ — يتكرر فى كل حالة يثبت فيها مصدر الحق أو الإلتزام . تطبيق نصوص العقد أو القانون الوضعى ، وفى هذا يقوم المراجع بدور

القاضي يستنبط الحقوق من مصادرها تطبيقاً لأحكام القانون الوضعي . وغالباً ما تكون الحالات غير واضحة فيحتاج للتفسير بما يحوطه من احتمال الخطأ فى تطبيق حكم القانون وليس أمامه من خصم يرد ما يقول به مما يزيد المسألة صعوبة .

٦ — يتضاعف العبء بإثبات الحقيقة المحاسبية بإبداء رأيه فى مدى ملاءمة المبادىء المحاسبية للتطبيق فى الحالة محل البحث ثم إثبات مطابقة القيود وترحيلها وعرضها وفقاً للتقسيمات المتعارف عليها بقائمة المركز المالى ثم استخلاص حقيقة الربح الناتج من العمليات بعد التحقق من العمليات الحسابية المختلفة .

٧ — قد تتناقض بعض الأدلة فتتهاتر ويبحث عن أدلة من جديد — لأن مقضى تناقض الأدلة إسقاطها من الحساب والبحث عن أدلة مثبتة للحقيقة .

ومن ذلك يبين مدى ثقل العبء الملقى على عاتق المراجع والذى قد تعاونه على أداء بعض نواحيه المنشأة ولكن تظل مسئوليته منوطة بالمراجع — ولذلك فإن الأمر لا يقتضى تصعيب درجة الإثبات إلى حد الإستحالة أو تخفيفها إلى حد الاكتفاء بمجرد الانطباعات أو الظن كما أسلفنا . ولكن يتوقف الإثبات عند درجات مجرد الترجيح بنفى الكذب فى القضية إلى اقناع إيجابى positive persuasive إلى اقناع كامل convincing Absolutely وهو نادر لأنه يعكس الهدف الأسمى النظرى (١) . وقد

---

(1) R.K. Mautz op. cit. p. 206 — 207 runs as follows :

The persuasiveness of evidence on a given proposition may be graded somewhat as follows :

1. Absolutely Convincing
2. Positively persuasive

قيل كمثل باللغةالفرنيسة "Qui peut trop prouver ne prouve rien" الذى نرى ترجمته بأن من يتشدد فى الإثبات قد لا يثبت شيئاً . وعلى كل فلنا عودة إلى مناقشة درجة الإثبات أو قوة الدليل فى الإثبات فى الفصل الثالث من هذا الباب عند الكلام على الأدلة وحجيتها فى الإثبات .

إلى هنا نكون قد حددنا من الذى يتحمل عبء الإثبات وأوضحنا أن المراجع يتحمله بمفرده ثم بينا حدود هذا العبء ومفهومه وذكرنا أنه ثقيل جداً عن مثيله فى القانون ومن ثم يستلزم الأمر التيسير على المراجع لأدائه وإزاحته عن كاهله ويتم ذلك ليس بتصعيب الإثبات حتى يبلغ درجة التعذر أو الإستحالة وإنما بالتدرج به من مجرد الاقناع بنفى ضد القضية واستبعاد عدم اتساقها مع القضايا الثابتة — إلى الإقناع النسبي إلى الإقناع المطلق وهو المثل الأعلى الذى لايحصل عليه إلا نادراً .

يرى الباحث عند هذا الحد أن يورد بعض الأمثلة لايضاح الفكرة التطبيق العملى كما يلى :

أولا : ظهور عنصر المبانى بقائمة المركز المالى يتحلل كما سبق أن أوضحنا إلى قضايا منها أن بعضها كان موجوداً فى أول العام وأن إضافات حدثث خلال العام بقيمة معينة لارتباطها بغرض المشروع للاستفادة من خدماته ، وبقيم ظهرت فى الدفاتر ومجموعها بعد الإهلاك فى القائمة — لا تثير المبانى فى أول العام صعوبة فى الإثبات إذا كان قد سبق تحقيقها

---

3. Neutrally persuasive (i.e.) not leading to doubt). and the end of this paragraph :

It is very essence of auditing that the practitioner keep an open mind and strive to obtain in any useful evidence available on both of every proposition at issue.

فى الأعوام الماضية . أما الإضافات فتشير إلى قضية ملكية المبانى بالقيمة الواضحة بالقائمة بعد استبعاد الإهلاك . وقضية الملكية تحتمل الصدق والكذب عن طريق مصدرها . فإذا كان المصدر الشراء فى خلال العام محل المراجعة فقد يكون صادقاً وقد يكون غير صادق . ولذلك يطلع المراجع على عقد الشراء واجراءات تسجيله وسداد الثمن ووضع اليد على العقار وارتباطه بأغراض المشروع . تكون كل هذه أدلة ترجح احتمال الملكية بالقيمة الواردة بذلك العقد فإذا تصادف أن أصبح العقار المبنى فى حيازة الغير قبل انتهاء العام يقوم لدى المراجع شك وينشأ احتمال استغلال العقار بالتأجير أو التصرف للغير وهذا الاحتمال قائم على دليل خروج الحيازة من المشروع للغير . فإذا لم يجد المراجع إيجاراً للعقار ضمن الإيرادات المنوعة فقد يقوى احتمال التصرف فى العقار المبنى للغير بعقد لم يسجل بعد أو قد يكون الغير وضع يده عليه عن طريق الإغتصاب المادى وبذلك يكون أمام المراجع قضية الملكية ويقابلها عدم الملكية فيمكن للمراجع على الأقل مخاطبة الحائز لمعرفة سند حيازته فإن لم يتقدم بالدليل المقنع فيسقط هذا الاحتمال جزئياً . كما أنه إذا حصل المراجع على شهادة تصرفات من الشهر العقارى سلبية تفيد عدم حدوث تصرفات فى خلال تلك السنة ، ولم ينبىء محامى المشروع المراجع عن تحرير عقود تصرفات عرفية أصبح احتمال عدم الملكية مرجوحاً واحتمال الملكية بالقيمة راجحاً . وبذلك يكون قد استوفى المراجع عبء الإثبات وتثبت الملكية فى تاريخ قائمة المركز المالى .

ثانياً : ظهور عنصر المخزون السلعى بقائمة المركز المالى تنبىء عن قضية خبريه مفادها أن المشروع يمتلك المخزون السلعى المرتبط بالمشروع يعطيه خدمات جارية لتحقيق أغراضه بالنوع والدرجة والقيمة الظاهرة بالقائمة وكشوف الجرد . وهذه القضية الخبرية تتحلل إلى عدة قضايا

يكون لكل منها ضد . فيقدم المراجع أدلة الإثبات على القضية أو الحكم وضده فمثلا يحتمل أن يكون المخزون مملوكا للمشروع ملكية حرة أو غير مملوك وتحوزه المنشأة كبضاعة أمانة أو بضاعة برسم البيع لحساب الغير . إذا كانت البضاعة فى حيازة المشروع ومن المثليات فالطلع على فواتير شراء أصنافها وسداد الثمن تثبت قضية الملكية بدليل مقنع ، فإذا كان المشروع قد سبق له التعامل فى مثل هذه الأصناف برسم البيع لحساب الآخرين أو على سبيل الأمانة بالعمولة فينشأ حينئذ احتمال كون حيازتها على هذا الأساس وليست من قبيل الملكية فيمكنه مخاطبة من يتعامل معهم المشروع فى مثل هذه الأصناف ليؤكد أو ينفى نفياً باتاً هذا الشك . فإذا انتفى لديه الشك على ضد الملكية وترجح القول بالملكية ، تثبت الملكية ويكون قد أوفى عبء الإثبات حقه وأثبت الحقيقة الواقعية .

ثالثاً : ظهور سندات عن قروض طويلة الأجل بقيمها ضمن جانب الخصوم فى قائمة المركز المالى يدل على وجود قضية مديونية المشروع للغير بقيمة هذه القروض ويرتبط بها سداد خدمة هذا الدين من فوائد فى مواعيد استحقاقها . أما القضية التبعية فيمكن إزاحة عبء إثباتها بسهولة بالإطلاع على إيصالات تسلم قيمة الفوائد عن نفس المدة محل المراجعة وبذلك يستبعد ضد هذه القضية لأن الدليل يعتبر قاطعاً مثبتاً للقضية الموجبة ومستبعداً بالضرورة ضد هذه القضية وهو عدم الدفع أو عدم الاستحقاق . وبالنسبة لقضية المديونية الأصلية فاحتمال الصدق والكذب يقطع بعدم وجود السندات لدى المشروع ووجودها فى حيازة مالكها بالإسم إذا كانت اسمية . وعدم وجود ما يثبت استهلاك بعضها سواء بالشراء أو بالقرعة طبقاً لنظام إصدارها وقد يتخذ إثبات قضية الفوائد دليلا على بقاء هذه السندات فى حيازة أصحابها بأسمائهم أو حامليها .

رابعاً : رقم إيرادات المبيعات — يمكن إزاحة عبء الإثبات عما يقع منه فى العينة الاختبارية بواسطة إثبات خروج البضاعة من المخزن بمستند الصرف وبصورة الفاتورة ودفتر البوابة ودفتر شحن البضاعة وسداد الثمن . وهذه الأدلة المتكاملة المتعاقبة تنفى إثبات عكس القضية وهو عدم حدوث هذه المبيعات لأنه يستبعد احتمال توافر هذه الأدلة مع صدق القضية السالبة وهو صورية البيع .

الفصل الثانى

وسائل الاثبات

نقصد بها وسائل إنتاج الأدلة أى وسائل جمع والحصول على أدلة الإثبات. وقد عرفها الأستاذ الدكتور (١) Arthur W. Homes فى كتابه Auditing Principles & Procedures بأنها الطرق المتاحة للمراجع المستخدمة فى الحصول على الأدلة "Auditing techniques are available methods used to obtain evidential matter."

كما عرفها الأستاذ الدكتور (٢) R. K. Mautz فى مؤلفه Fundamentals of Auditing كما يلى : — يستخدم إصطلاح وسائل المراجعة للتعبير عن الطرق الأساسية التى يستخدمها المراجع فى جمعه الأدلة وينبغى التمييز بينها وبين الأدلة :

Arthur W. Holmes, "Auditing Principles and Procedures," 4th ed., Richard Irwin Inc., Home-wood, Illinois, p. 8.

R.K. Mautz, "Fundamentals of Auditing" 2nd ed., 1964, p. 76.

"The expression "Audit Techniques" may be used to describe the basic methods of collecting evidence used by auditors."....

وهو تعريف يقترب من سابقه كثيراً .

كما عبر (١) عنها فى مقالته بعنوان :

The Nature and Reliability of Audit Evidence

بأنهـــا :

"Each of these techniques is a device for obtaining audit evidence. They provide the means by which an auditor gets the facts, the evidential matter."

وقد عرفها الأستاذان متولى الجمل ومحمد الجزار (٢) بمـا يلى :

الوسائل الفنية المتعارف عليها فى تنفيذ عمليات المراجعة .

إذا لاحظنا أعمال المراجعين فى المنشآت المختلفة وحاولنا تحليل هذه الأعمال وتبويبها تحت عناوين عامة يضم كل منها الأعمال المتماثلة فى طبيعتها لوجدنا أن الوسائل الفنية الرئيسية يستخدمها المراجعون فى تنفيذ عمليات المراجعة هى . ثم تولى سيادته سرد هذه الوسائل .

ويفضل الباحث أن يعرف Techniques بأنها الأدوات الفنية التى يستخدمها المراجع فى جمع الأدلة . ويبدو من هذا التعريف أنه أورد الخصائص الأساسية للأدوات بأنهـا فنيه وتتعلق بتنفيذ المراجع مهمه المراجعه المنوطه به وإنها تهدف إلى جمع الأدلة .

ونتفق فى هذا التعريف مع المفهوم المعطى لاصطلاح Techniques

---

(١) Ibid "Article published in the book of Readings in Auditing" by Johnan-Brasseaux, 1960 p. 67.

(٢) للمؤلفين — اصـــول المراجعة مع دراسات تطبيقية منوعة — الجزء الاول ١٩٦٨ ص ١٩٩ .

فى علم البحث الاجتماعى بأنها الوسيلة أو الأداة المستخدمه فى جمع البيانات أو تصنيف هذه البيانات أو جدولتها (١) .

وقد تعارف المحاسبون على بعض الوسائل الرئيسية التى تؤدى إلى جمع الأدلة وتمكنهم من إعطاء رأى فنى عن القوائم المالية محل البحث . وتطبق هذه الوسائل عملياً فى شكل إجراءات هى عبارة عن الخطوات التفصيلية التى يصممها المراجعون حتى تغطى جميع ما يفترض أداؤه من الوجهة الفنية فى عملية المراجعة وهى تختلف حسب ظروف العنصر الذى يفحص ، وقد يتطلب العنصر القيام بعشرات الإجراءات . ولكن يمكن دائماً رد كل منها — حسب طبيعته الذاتية — إلى واحد أو أكثر من هذه الأدوات الفنية (٢) .

ومتى كانت الإجراءات كثيرة وغير محصورة ، أصبح من المفيد تصنيفها فى مجموعات متماثلة فى طبيعتها يطلق على كل منها وسيلة معينة مثل المراجعة الحسابية والمراجعة المستندية والمصادقات وغيرها مما تتولى سردها كتب المراجعة .

ويمكن القول بأن وسائل واجراءات المراجعة هى بذاتها وسائل وإجراءات الإثبات لأن الإثبات يهدف إلى جمع الأدلة التى تعتبر أساساً معقولا وسليما لإبداء الرأى . وهذا الرأى الفنى الذى يبديه المراجع يكون أحد أهداف المراجعة الرئيسية .

وعلى الرغم من أن وسائل وإجراءات الإثبات نشأت فى التطبيق العملى ، إلا أن منظمات ومعاهد المحاسبين فى أمريكا نجحت فى أن تدرسها

---

(١) الدكتور عبد الباسط محمد حسن — أصول البحث الاجتماعى — الطبعة الثانية ١٩٦٦ — القاهرة ص ٤١٢ .

(٢) الاستاذان متولى الجمل ، ومحمد الجزار المرجع السابق ص ٢٠٣ .

دراسة علمية وأن تصوغها فى مستوى يقصد منه ابرازها فى قالب عريض يبين بعض الوسائل الهامة التى تستخدم فى مستوى الاثبات والغرض منها هو إيجاد أدلة كافية وسديدة تمكن من إيجاد أساس معقول لابداء الرأى الفنى . وقد ظهر مستوى الاثبات كأحد مستويات العمل الميدانى الواردة ضمن مستويات أداء مهنة المراجعة فى الولايات المتحدة سنة ١٩٥٤ ونصه :

"Sufficient competent evidential matter is to be obtained through inspection, observation, inquiries and confirmation to afford a rasonable basis for an opinion regarding the financial statements under examination." (1)

« يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية وسديدة عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وذلك لتكون أساساً سليما ومعقولا لإبداء الرأى فى القوائم المالية موضوع الفحص » .

ويبين بوضوح أن هذا المستوى قد حدد خصائص الأدلة التى تجمع كما بين بعض الوسائل الرئيسية لجمعها وأوضح الهدف من جمع هذه الأدلة .

لهذا يجدر بنا أن نوضح طبيعة المستوى وطبيعة الاجراء فى المراجعة وبيان علاقة كل منهما بالآخر وبالوسيلة كما سبق أن حددناها . ثم نناقش خصائص كل منها وندرس بعض الوسائل الهامة التى وردت بالمستوى ونستعرض الوسائل المتعارف عليها فى كل من الولايات المتحدة

(1) The American Institute of Certified Public Accountants, "the Committee on Auditing Procedure, New York, Tentative Statement on Auditing Standards and Procedures," 1954.

والجمهورية العربية المتحدة مع محاولة ربطها بوسائل المعرفة فى علم المنطق كأصول علمية يمكن أن نردها إليها .

١ — طبيعة المستوى Auditing Standard.

لقد عرفه الأستاذ الدكتور R. C. Berryman (1)

فى مقاله بعنوان 'êAuditing Standads and the Law''

بما يلى :

''Auditing standards indicate the levels of performance which must be attained in order to fulfill professional requirements for satisfactory audit work.''

« يعبر مستوى المراجعة عن مستوى الأداء المطلوب بلوغه لتحقيق المتطلبات المهنية من أعمال المراجعة » . واستطرد نفس الكاتب فى مقاله فقرر أن « هذه المستويات تعرف قانوناً بالمعايير التى يرجع إليها فى قياس سلامة الأداء فى المراجعة » .

''The standards promulgated by A.I.C.P.A. are generally accepted by Public Accounting Profession and have been resferred to by the law as criteria to use in ascertaining what constitutes acceptable conduct in audit engagement.'' (٢)

وقد أعطى الأستاذان متولى الجمل ومحمد الجزار تعريفاً يغلب ذلك الذى أقره معهد المحاسبين الأمريكى فى مجال التفرقة بينه وبين الإجراء كما يلى :

إن الإجراء يتعلق بالعمل الذى يؤدى ، بينما المستويات تتعرض

---

(١) An article edited by Johnson & Brasseaux, ''Readings in Auditing'' op. cit. p. 79.

(٢) IBID.

لبيان درجة جودة الأداء فتشمل القرارات التى يلزم إتخاذها عما يجب أداؤه ومتى وكيف يتم الأداء . وضرب سيادته مثالا لتوضيح الحدود بين المستوى والإجراء فذكر ما يأتى :

« فمثلا من المستويات المتعارف عليها بخصوص المدينين أنه يجب الحصول منهم على مصادقات على أرصدتهم . إجراءات المراجعة فى هذه الحالة هى العملية الفعلية لارسال المصادقات وفحصها عند إستلامها . أما مراعاة المراقب للمستوى المطلوب فإنها تتضمن وجوب إتخاذ قرارات تنبع من تقديره الشخصى . فإن عليه أن يقرر أولا ما إذا كانت عملية المصادقات تتلائم مع طبيعة أعمال المنشأة وهل سيكون تنفيذها معقولا وتؤدى إلى الاطمئنان إلى صحة رقم المدينين ثم عليه بعد ذلك أن يقرر ما إذا كانت المصادقات سترسل إلى كل من المدينين أو بطريق الاختبار إلى عدد معين منهم . وكيفية إختيار هذا العدد المعين وهل سترسل المصادقات فى نفس تاريخ الاقفال أم فى تاريخ آخر ونسبة الردود التى تكفى لاقناع المراقب بفاعلية المصادقات . . . إلخ ويجب أن يصل المراقب إلى حل فى كل من هذه المشاكل يرقى فى درجة جودته إلى المستوى الذى يوافق عليه جمهرة المراجعين إذا حلوا محله فى نفس الموقف (١) .

ويتفق الباحث مع أستاذه فيما ذهب إليه ويرى أن يعطى المستويات التعريف التالى « يقصد بمستويات المراجعة مقاييس أو معايير الأداء المتعارف عليها لتنفيذ مهمة المراجع » . وهى تنقسم إلى قسمين أو نوعين

---

(١) الاستاذان متولى الجمل ومحمد الجزار المرجع السابق ص ١٧ وقارن

Howard F. Stettler "Auditing Principles" 2nd ed. p. 12.

الأول شخصى يعكس الصفات الضرورية فى شخصية المراجع . والثانى يغلب عليه الطابع التنفيذى يختص بالمعايير التى تحكم أعمال المراجعة وكتابة التقرير من ناحية أخرى (١) .

ويعتقد الباحث أن تسميتها بالمبادىء يتضمن شيئاً من التجاوز ، ذلك أن المبادىء كما سبق أن عرفناها فى الباب الأول يلزم أن تكون منضبطة بمعنى أن تكون موضوعية . ولكن الصياغة المرنة فى القالب العريض للمستويات لتجعلها تنطبق على جميع الحالات وفى كل الظروف وإن كانت تقترب فى عموميته مع خصائص المبدأ إلا أنه يجعل تحديدها فى حاجة إلى كثير من الإحكام والضبط .

كما يعتقد الباحث أن تلك الصياغة المرنة تسمح بقيام مستويات

---

(١) Horace G. Barden, "The meaning of auditing Standards".

... "In harmony with this dual nature conept was the Committee's twofold classification of auditing standards as finally set forth" .—

...Personal or general standards which require that generally recognized normal auditing procedures be applied with professional competence by properly trained persons.

The second classification, described as procedural in character consists of the standards for (1) the conduct of field work, and (2) the reporting thereon, reflecting those auditing standards (which) may be regarded as the underlying principles of auditing which control the nature and extent of evidence to be obtained by means of auditing procedures."

An article edited by J.C. Ray, "Independent Auditing Standards," Holt Reinhart & Winston Inc. New York, 1964, p. 17.

فرعية تغطى جميع المجالات أو فى بعضها دون البعض الآخر على مستوى التخصيص كما أنها من ناحية ثانية تشجع على الاستمرار فى البحث والدراسة لايجاد المفاهيم المحددة التى تقترب بها من الناحية الموضوعية وتعتبر تلك الدراسة إحدى هذه المحاولات فى نطاق مستوى الإثبات .

ويقر الباحث فى هذا التعريف النهج الذى سلكه معهد المحاسبين الأمريكى فى التفرقة بين الإجراءات والمستويات من ناحية وفى إبراز طبيعة المستوى كما يؤخذ من المقتطفات التالية من تقرير لجنة إجراءات المراجعة بالمعهد عند تعديلها لصيغة تقرير المراجعة .

"Auditing Standards may be said to be differentiated from auditing procedures in that the latter relate to acts to be performed, whereas he former deal with measures of the quality of the performance of those acts, and the objectives to be attained in the employment of the procedures undertaken."

....

...; "In other words, standards as broad statements of governing principles are to be viewed as covering all circumstances, whereas a procedure may be applicable to one case but not to another." (1)

يخلص مما سبق أن مستوى الإثبات يحدد خصائص الأدلة التى يجمعها المراجع بأن تكون سديدة وكافية وأن يتم جمعها وفقاً لأساليب ووسائل المراجعة بقصد إيجاد أساس سليم ومعقول يسند الرأى الذى يبرزه

---

(١) "The development of Auditing Standards" an article by Edward A. Kracke including tentative statment of auditing standards. Their generally accepted significance and scope "edited by Norton Backer" Hand Book of Modern Accounting Theory p. 455-488.

المراجع فى تقريره على القوائم المالية . وقد أوضحنا فيما سلف الوسائل ونتكلم فيما يلى عن إجراءات المراجعة .

اجراءات المراجعـــة :

تعرضنا إلى لفظ الإجراء والتعريف الذى أعطى له عند مقارنته بالمستوى . يستخدم إصطلاح الإجراء فى المراجعة والمحاسبة والإدارة والقانون . ومن المفيد أن نستعرض بعض التعاريف التى أعطيت له فى تلك العلوم حتى يمكن تمييز طبيعته فى المراجعة .

عرف أحد الكتاب فى علم الإدارة الإجراءات بأنها طريقة محددة سلفاً عن كيفية تنفيذ العمليات الروتينية . وذكر أن الأساس فى الإجراءات هو التتابع الزمنى للخطوات المطلوب تنفيذها فى عملية معينة . وقد إستند هذا الكاتب إلى ما أوردوه من تعاريف فى كتبهم (١) .

وعرفه أحد الكتاب المحاسبين إستناداً إلى تعريف ورد بأحد المؤلفات الأمريكية فى مجال المحاسبة بأن « الإجراءات هى التعليمات الكتابية والشفوية التى تعطى للنظام غطاءه القانونى وهى الوسائل التقليدية مكتوبة أو مرسومة التى تحكم وتوضح العمليات المكونة للنظام . كما أعطاه التعريف التالى أيضاً » .

« الاجراءات عبارة عن سلسلة من العمليات الكتابية موضوعة

---

(١) دكتور سيد محمود الهوارى « الادارة — الاصـــول والاسس العلمية » الطبعة الثالثة سنة ١٩٦٦ ص ١٦٧ نقلا عن الدرسون وفى كلمـــاته .

A procedure is a prescribed method for handling routine transactions.

لضمان المعاملة الموحدة لعمليات المشروع المتكررة (١) .

أما فى نطاق قانون المرافعات فقد أعطى أحد المؤلفين الاجراء فى هذا الصدد التعريف التالى :

« إنه مسلك إيجابى فعلى أو قولى . مكتوب أو شفوى يتعلق بالتقاضى (٢) .

وقد عرفه المشرع المصرى فى المذكرة الايضاحية لقانون المرافعات الجديد رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨ « بأن الاجراء أو العمل الاجرائى هو العمل القانونى الذى يجب أن تتوافر فيه شروط معينة منها ما يتعلق بالمحل أو بشخص القائم بالعمل ومنها ما يتعلق بشكل العمل أى تبعاً للوسيلة التى عددها القانون » .

وفى مجال علم المراجعة فقد أعطى الدكتور Arthur W. Holms . فى مؤلفه السابق الاشارة إليه للإجراء التعريف التالى .

---

(١) الدكتور محمود سبع « مذكرات التنظيم المحاسبى سنة ١٩٦٨ ص ٣ واستند في التعريفين الى كل من :

N.N. Barish; Systems Analysis for effective Adminisrtation (New York: Funk and Wagnalls Co., 1951) p. 3 as follows :

"Procedures are the written and oral instructions which give "legal" stanction to a system. They are the formal instruments, frequenty written or chartered which govern and prescribe the operations comprising a system"

"W.G. Cole National Association of Accountants Bulletin (May, 1958) p. 21 — 22, "Pocedure — A sequence of clerical operation, established to ensure uniform handling a recurring business transaction."

(٢) الاستاذ الدكتور أحمد مسلم «أصول المرافعات» التنظيم القضائى والاجراءات والاحكام في المواد المدنية والتجارية والشخصية طبعة ١٩٦٨ ص ٣٨٨ وما بعدها .

إجراءات المراجعة هى الأعمال التى يجب تنفيذها خلال عمليات المراجعة تطبيقاً للوسائل السليمة وتهدف إلى إثبات دقة الحسابات والقوائم المالية .

''Procedures are the acts to be performed during the course of an examination; by applying proper techniques; these procedures lead to proof of accurency of the accounts and financial statement.'' (١)

تشترك بعض التعاريف المتقدمة فيما يلى :

١ — إن الإجراء قول أو عمل .

٢ — يصدر هذا القول والعمل عن شخص .

٣ — يتجه به هذا الشخص لتحقيق غرض محدد .

٤ — يأخذ ترتيبه فى المكان والزمان مع غيره من الإجراءات .

وعلى مقتضى ذلك فإننى اقترح إعطاء التعريف التالى للإجراء فى الإثبات .

يقصد بالإجراء فى الإثبات أنه مسلك إيجابى فعلى أو قولى - شفوى ، كتابى - يصدر عن المراجع أو أحد معاونيه فى الوقت والمكان الملائمين بقصد الحصول على دليل أو فى القليل تسهيل الحصول على الدليل .

ويتميز هذا التعريف بأنه يفرق بين العمل الإجرائى ونتيجته وهى الخطوة التفصيلية فى المراجعة أو الإثبات . فاختبار الجمع لأحد حسابات دفتر الأستاذ يكون الإجراء فيه بإجراء عملية الجمع وتكون النتيجة هى إيجاد مجموع هذا الحساب وبمقارنته بالمجموع المدون بالدفتر يخلق

---

(١) المرجع السابق ص ١٠ .

الدليل وهو التطابق . وبالنسبة للمصادقات يكون طلبها هو الإجراء "Request" وعندما يرد الرد ويكون سلبيا — تتحقق نتيجة الإجراء ويخلق الدليل وهو الشهادة المكتوبة من الغير أو الإقرار .

كما يحدد من يقوم به وهو المراجع أو معاونيه — ولا يهم أن يتوجه إلى الغير أو موظفى المشروع أو هيئة الإدارة .

كما يمكن أن يحدث فى صورة شفوية كما فى الاستفسارات من الموظفين أو كتابة إذا كان قولياً — ويمكن وهو الغالب أن يكون فعلياً يتمثل فى انتقال أو عد أو جرد أو إرسال خطابات أو تلقى ردود أو فحص أدلة أو معاينة أشياء .

يلزم أن يتحق منه هدف محدد أو يساعد على الأقل على تحقيق هدف محدد عن طريق التضافر مع غيره من الإجراءات اللازمة لتحقيق الهدف .

يرتبط أداؤه غالباً بوقت ومكان معين يتفق مع تحقيق الهدف فقد يجرى الجرد أو الاختبارات لهذا الجرد عند نهاية السنة المالية أو قبلها . وقد تجرد الخزينة العمومية بمقر المنشأة والخزائن الفرعية فى الفروع فى نفس اليوم . والمهم أن يلائم وقت ومكان الاجراء تحقيق الهدف المرسوم منه .

خصائص المستوى والاجراء والوسيلة :

يختص المستوى بكونه عاما يغطى كافة الظروف بعكس الاجراء فإنه يتميز بأنه قد يناسب حالة معية وفى ظرف معين دون حالة أخرى فى نفس الظرف أو قد لا يناسب نفس الحالة مع اختلاف الظرف وما ينطبق على الاجراءات يصدق على الوسائل لأنها أساس الاجراءات .

كما يتميز المستوى بأنه ملزم للمراجع يتقيد به ما دام متفقاً مع سلوك

المراجع العادى أو جمهرة المراجعين ومصدر الإلزام هو تعارف المهنة عليه وقبول مستخدمى القوائم المالية إياه الذى يستفاد من عدم الاعتراض على اتباعه . أما الاجراء والوسيلة فان المراجع يتمتع فى مواجهتهما بحرية واسعة وتكون له سلطة تقديرية يحددها تحقيق الهدف وسلوك المراجع المتوســـط فى مثل هذه الظروف . ويستثنى من تلك الحرية وسيلتا المصادقات وملاحظة الجرد من حيث المبدأ فانه يجب على المراجع اتباعهما للحصول على الدليل متى كان عنصراً المدينين والجرد ذا أهمية نسبية وكانت المصادقات وملاحظة الجرد معقولة وعملية . على أنه فى الأحوال النادرة التى يكون فيها استخدام هاتين الوسيلتين معقولا وعملياً ولكنها لم تتبع وأمكن استخدام وسائل بديلة فانه يجب على المراجع أن يثبت فى تقريره عدم استخدامه لهاتين الوسيلتين ويقع على عاتقه عبء تبرير استخدامه الوسيلة البديلة فى الحصول على الأدلة المقنعة . وعلى ذلك قد يستخدم المراجع وسيلة التحقق من المديونية بالسداد اللاحق ولكن يظل استخدام تلك الوسيلة مرهوناً بالأحوال النادرة ويظل المراجع مسئولا عن كفاية هذه الوسيلة للحصول على الدليل المقنع .

وإذا خرج عنها واستخدم غيرها كان يكون قد تحقق من المديونية بالسداد اللاحق مثلا فيجب على المراجع أن يثبت فى تقريره عدم استخدامه للوسيلة وبيان الوسيلة المستخدمة للحصول على الأدلة المقنعة (١)

---

(1) A statement 26 of the American Institute of C.P.A. in U.S.A.

"In all cases in which the extended procedures are not carried out with respect to . . . receivables and they are a material factor, the independent certified public account should not only disclose, in the general scope=

وهذا بشرط أن يكون لعنصر المديونية أهمية نسبية ، وبصرف النظر عن كون وسيلة المصادقات معقولة أو عملية أم لا ؟

وهذا ما يجرى عليه العمل فعلا فى الولايات المتحدة الأمريكية .

أما فى الجمهورية العربية المتحدة فقد أصدرت نقابة المحاسبين دستور مهنية المحاسبة والمراجعة فى ٤ أغسطس سنة ١٩٥٨ ينص فى مادته الخامسة أنه على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن إدارة المنشأة طبقت قواعد المحاسبة عامة ومن هذه القواعد ما هو متفق عليه ومنها ما يلى :

(د) تحقيق قيمة الزممات مراعى فيها المخصصات الواجبة (١) .

ولذا يحسن أن تتولى النقابة إصدار توصيات يكون لها صفة الإلزام مستمدة من القبول العام بعد المناقشة والاقتناع تحدد فيها مفهوم كل من المستوى والاجراء والوسـيلة . كما تشير إلى ضرورة اتباع أسلوب المصادقات للتحقق من المدينين ما دامت قيمتها الماثلة فى الميزانية تشير إلى أهميتها النسبية ، ذلك أن الدليل المستفاد من المصادقات يعد إقراراً من الغير أو شهادة مكتوبة تكون لها حجية كبيرة على النحو الذى سوف نبينه فى الفصل الثانى .

(=) section of his report, whether short or long form, the omission of the procedures, regardless of whether or not they are practicable or reasonable, but also should state that he has satisfied himself by means of other auditing procedures if he tends to experss an unqualified opinion.''

I.B. Auditing Standards and Procedures ''Statement No. 38 op. cit. p. 38.

(١) نصوص دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصـادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية في ٤ اغسطس ١٩٥٨ .

علاقة الاجراء والوسيلة بالمستوى :

يمكن القول بأنه قد أضحى واضحاً أن المستوى يحدد درجة الأداء المتعارف عليها بالنسبة للإجراء والوسيلة فى الإثبات . ولذلك يقوم المراجع بإجراءات الإثبات تطبيقاً لوسائل الإثبات وهى بذاتها وسائل المراجعة فى ضوء المعايير التى يتضمنها هذا المستوى سواء من ناحية ما ينبغى أن يتبعه من إجراءات ووسائل أو من ناحية ما يجمعه من أدلة تمهيداً لإصدار حكمه عن مدى سدادها وكفايتها لحمله على إبداء الرأى المطلوب .

وقد أوضح الأستاذ الدكتور موير Moyer (١) فى مقالة عن علاقة برنامج المراجعة بالمبادىء والوسائل والإجراءات جاء بها ما يلى :

١ — يجب أن يوضع البرنامج بحيث يكفل تحقيق أهداف المراجعة .

٢ — يجب أن يتوافق تنفيذ المراجعة مع مستويات الأداء وأن يصل البرنامج إلى هذا المستوى .

٣ — يجب أن يتقيد المراجع فى اختيار الوسائل ومدى استخدامها بالأهداف (المبادىء) ومستويات الأداء . ويلزم بمعنى آخر أن يكون من شأن الوسائل تحقيقها بالمستويات المرغوبة .

---

(١) C.A. Moyer, "Relationship of Audit Programs to audit standards, Principles, Techniques and Procedures." The Journal of Accountency, Vol. 94, Dec. 1952 p. 691, as cited by Dr. Abd El Moneim Mahmoud, (A study of the Nature and Development of Auditing Standards in the United States, PH. D. Dissertation forwarded to University of Illinois 1958) p. 197.

Statement on Auditing Procedure No. 33, Auditing Standards and Procedures, issued by the American Institute of Certified Public Accountants, 1963.

٤ — يجب اختيار الاجراءات التي تناسب عملية المراجعة التي وضع لها البرنامج وبحيث تلائم ظروف النشاط والمنشأة المعينة (١) .

الشروط التي ينبغي توافرها في الوسيلة والاجراء :

يلزم أن تكون الوسيلة والإجراء الذى يترجم عنها مستكملا للشروط الآتية :

١ — أن تكون الوسيلة والاجراء معقولة عملية . وهذا الشرط وضعه معهد المحاسبين الأمريكى للتطبيق فى الولايات المتحدة . وقصد بعبارة كونها عملية امكان طبيقها بالوسائل المتاحة كما قصد بعبارة المعقولية أن تكون مناسبة فى الظروف المحيطة وجرى النص كما يلى :

.... The procedures must be both practicable and reasonable. In auditing, practicable means ''Capable of being done with the available means'' or ''with reason or prudence''; reasonable means ''sensible in the light of the surrounding circumstances''.

وهذا الشرط ضرورى بالنسبة لجميع الوسائل والإجراءات .

٢ — أن تكون الوسيلة والاجراء من شأنها تحقيق الدليل على العنصر محل الاثبات ويمكن التعبير عن ذلك بأن يكون الاجراء منتجاً ويتم ذلك عن طريق تحديد القضية محل الاثبات والدليل الذى يتفق معها بحسب طبيعتها وتتوافر فيه الشروط التى تلزم لاقناع المراجع . ثم يقوم المراجع باتخاذ الوسيلة والاجراء اللتين من شأنهما أن يحققا هذا الدليل. ولا يمكن أن يستخدم المراجع إجراء لا يهدف من ورائه إلى الحصول على دليل لأنه يكون « هباء فى هواء » ولا يعقل أن يفقد المراجع موارده فى إجراءات غير هادفه . كما ينبغى ألا تكون الوسيلة والاجراء قاصرة أو متعدية فى إثبات الحقيقة لأنه يحدث تفريط وإفراط فى الحالتين فى إستخدام الوسائل والاجراءات .

٣ — يجب أن تكون الاجراءات والوسائل متضافرة متساندة أى تكمل الواحدة الأخرى فى تكوين الاقتناع الكامل أو النسبى بالحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية محل الاثبات .

٤ — يجب أن تتخذ الوسيلة والاجراء فى الوقت الملائم وفى ترتيبها الطبيعى تبعاً لترتيب حدوث الوقائع وقد عبر عن هـــذا الشرط Edward A. Krabe ضمن مستوى وضع برنامج المراجعة وهو فى الواقع أدخل فى مستوى الاثبات ، لأن إتخاذ الاجراء فى الوقت الملائم يجعل للدليل المستمد منه قيمة قوية فى الاثبات .

The standard has to do particuarly with the timeliness of procedures and the orderliness of their application. (1)

وقد ضربنا لذلك مثال جرد الخزائن فى وقت واحد حتى لا يحاول الصراف أن يغطى عجزاً فى إحداهما من الأخرى أو يتنبه إلى إجراء الجرد المفاجىء فيدبر العجز الموجود لديه حتى لا يكشف أمره .

مناقشة الوسائل المتعارف عليها في الولايات المتحدة والجمهورية العربية المتحدة ومحاولة ردها لاصولها في علم المنطق :

لا يوجد إتفاق تام على الوسائل فى الولايات المتحدة الأمريكية ، فيرى الأستاذ موتز أنها عشرة وسائل كما يلى :

المعاينة والوجود الفعلى ، المصادقات ، فحص الأدلة ومطابقتها على على القيود ، مراجعة الحساب ، التتبع ، التمعن ، الاستفسار ، فحص الدفاتر المساعدة ، الربط بين المعلومات ، ملاحظة الشئون المتصلة بالنشاط .

وقد لاحظ الأستاذ موتز أن هذه الوسائل متداخلة وأن كل نوع منها لا يستقل بنوع مقابل من الأدلة ، ولكنه اعتقد أن هذه الملاحظة غير

---

(1) Norton Backer, op. cit. p. 472.

جوهرية بالنسبة للحصول على الأدلة . ويعتقد الباحث أن هذا التداخل مؤداه إتصال وسيلة بأخرى مما يؤدى إلى إمكان الاستغناء عن واحدة منهما بالثانية ، وما دام الأمر كذلك ، تصبح الوسيلة المستغنى عنها غير منتجة وماينفق فيها من وقت ومجهود هو فى الحقيقة ضائع لايجنى المراجع منه فائدة . ذلك أن الاستفسار والتتبع مثلا متصلان ويمكن جمعهما فى وسيلة واحدة . ويندرج فحص الدفاتر المساعدة ضمن وسيلة المراجعة المستندية .

ويرى الأستاذ Howard F. Stettler فى كتابه Auditing Principles أن الفحص والمعاينة (Inspection (examination) والمصادقات ، والملاحظة ، والتحقق ، والاستفسار هى الوسائل الأكثر شيوعا باعتبارها الأدوات الأساسية التى يستخدمها المراجع (١) ويبدو أن الاستاذ Stettler لم يقصد تعداد وحصر الوسائل المستخدمة وإنما أوضح أكثرها إستخداماً بما يستفاد منه وجود وسائل أخرى ذات أهمية ثانوية ولكنه فى إبرازه لهذه الوسائل حرص على أن يذكر تلك الوسائل التى ذكرها مستوى الإثبات وهى الملاحظة والفحص والاستفسار والمصادقات التى تمثل الوسائل الهامة التى يطلق عليها الوسائل الخارجية تمييزاً لها عن تلك الداخلية التى تكون فى متناول المنشأة قبل أن يبدأ المراجع عمله .

وكذلك الحال فى الجمهورية العربية المتحدة فالكتاب غير متفقين على الوسائل ؛ فنجد أن الأستاذ الدكتور محمد أحمد خليل (٢) قد قسم

---

(١) p. 91 — 92

(٢) الاستاذ الدكتور محمد احمد خليل «المراجعة والرقابة المحاسبية» طبعة ١٩٦٨ دار الجامعات المصرية ص ١٧٢ .

المراجعة المستندية إلى المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية بعد أن اعتبر الرقابة الداخلية ضمن الاجراءات الاستطلاعية التي يتخذها المراجع أساساً للمراجعة المستندية . كما اعتبر المراجعة المستندية وسيلة للمراجعة الفنية للقوائم المالية . وينتقد الباحث هذا التقسيم للأسباب الآتية :

١ — إن المراجعة المستندية وسيلة مستقلة عن المراجعة الحسابية وتتجه كل منهما إلى جانب من جوانب الإثبات كما أنه ليس سليما من الناحية المنطقية تقسيم المراجعة المستندية إلى نفسها ومراجعة حسابية فلا ينقسم الشيء إلى نفسه وغيره . كما لا يعقل على أساس هذا التقسيم واعتباره المراجعة الحسابية قسما ، أن يتساوى الجزء مع الكل .

٢ — إن تسمية المراجعة التي تنصب على القوائم المالية بالفنية تسمية مضللة توهم بأن مراجعة ما عداها ليس كذلك . لماذا لا تعتبر المراجعة المستندية مراجعة فنية مع أننا نسلم بأنها تتم بوسائل وإجراءات فنية Techniques & Procedures ؟هذا فضلا عن أن هذه المراجعة المستندية تعتمد أيضاً على المبادىء والنظريات المحاسبية في التنفيذ .

لذلك يرى الباحث أن من الأفضل أن تنقسم المراجعة إلى أنواعها المختلفة أيا كان عدد الأقسام فتكون مراجعة حسابية ، ومراجعة مستندية .. إلخ .

وقد اعتبر الأستاذان متولى الجمل ومحمد الجزار (١) أن الوسائل الفنية للمراجعة تسع وأدرجا ضمنها المراقبة الداخلية . يرى الباحث أنه بتطبيق الشروط التي اقترحها على وسيلة المراقبة الداخلية نجد أنه ليس من طبيعتها أن تنتج دليلا . يرى ، من ثم ، أنها لا تعد من وسائل الإثبات

(١) الاستاذ الدكتور متولى الجمل ومحمد الجزار المرجع السابق ص ١٩٩ — الجزء الأول .

ويؤيده فى ذلك أن الكاتبين الأمريكيين اللذين أشار إليهما لم يعداها كذلك ، ولم يعدها كذلك الدكتور محمد احمد خليل ولا الأستاذ الدكتور عبد المنعم محمود والدكتور عيسى أبو طبل فى مؤلفهما « المراجعة — أصولها العلمية والعملية (١) » كما أنه من الممكن إعتبار طلب الشهادات والإقرارات الداخلية والخارجية وسيلة واحدة يتجه بها المراجع إلى المجال الداخلى أو الخارجى للمنشأة .

ولم يذكر الكتاب المحاسبون وسيلة الملاحظة التى وردت ضمن الوسائل الهامة التى يستخدمها المراجع لخلق الأدلة الخارجية والتى عددها مستوى الإثبات فى الولايات المتحدة الأمريكية ضمن الوسائل الفنية . ولما كانت الملاحظة وسيلة علمية لا يقتصر الاعتراف بها على مجال علم المراجعة وإنما يستخدمها الباحثون فى البحوث الاجتماعية عامة (٢) لذا فقد وجب البحث هل تتضمن الوسائل الفنية المتعارف عليها وسيلة الملاحظة فعلا أم أنها أغفلت .

يرى الباحث أنه يلزم مناقشة الوسائل الإضافية التى وردت فى مستوى الإثبات لمعرفة ما إذا كانت الوسائل المتعارف عليها تشمل الملاحظة فعلا من حيث مضمونها أم أنه يلزم إضافتها باعتبارها مستقلة عنها وأغفلها الكتاب المحاسبون ، وهذه الوسائل هى الملاحظة ، الفحص ، الاستفسار ، المصادقات .

لا تثير المصادقات والاستفسار أية مشكلة فقد شملتها جميع الوسائل

---

(١) الاستاذ الدكتور عبد المنعم محمود وعيسى ابو طبل المرجع أعلاه طبعة ١٩٦٨ ص ٢٥٣ .

(٢) الدكتور جمال زكى والسيد يسن ، اسس البحث الاجتماعى سنة ١٩٦٢ ص ١٧٦ وما بعدها ، الدكتور عبد الباسط محمد حسن اصول البحث الاجتماعى سنة ١٩٦٦ ص ٤١٣ — ٤٤٩ .

التى استخدمها الكتاب المحاسبون . وقد بين تقرير اللجنة المشكلة لوضع التقرير المبدئى لمستويات المراجعة فى الولايات المتحدة السابق الإشارة إليه (١) مجال إستخدام كل من هذه الوسائل دون أن يعطى لأى منها تعريفاً ولذا سنحاول تعريفها فيما يلى :

١ — الملاحظة Observation

ذكر أحد علماء الفلسفة أنه يراد بالملاحظة العلمية « توجيه الذهن والحواس إلى ظاهرة أو مجموعة من الظواهر الحسية ، رغبة فى الكشف عن صفاتها وخصائصها توصلا إلى كسب معرفة جديدة (٢) .

ويرى الباحث أنه يمكن تعريفها فى ضوء هذا التعريف بما يلى :

الملاحظة هى توجيه الحواس والذهن إلى الإجراءات التى تسير عليها المنشأة وكيفية تطبيقها ومدى كفالتها تحقيق الأغراض المرجوة منها وإلى حدوثها فى الواقع . وفى ضوء هذا التعريف تنطبق الملاحظة على إجراءات الجرد ، وحدوث الجرد فعلا واختباره كما تستخدم فى حالة جرد الأصول كالنقدية والاستمارات إذا كانت فى عهدة موظفى المنشأة .

٢ — الفحص Inspection

عرفه أحد المحاسبين الكتاب بعبارة « التفتيش ويتضمن القيام بإجراء المعاينة والفحص لبعض مفردات الأصول كالنقدية أو المخزون السلعى والمهمات .. إلخ (٣)

---

(١) التقرير المشار اليه سلفا

(٢) الاستاذ الدكتور توفيق الطويل « أسس الفلسفة » الطبعة الخامسة ١٩٦٧ ص ١٦١ .

(٣) الاستاذ الدكتور على محمود عبد المتعال « المراجعة — الاصول والتقنيات طبعة ١٩٦٩ ص ٢٣٤ .

ويرى الباحث أن هذا التعريف « التفتيش » بعيد عن المعنى الاصطلاحى المستخدم فيه اللفظ فى علم المراجعة وأن المقصود به إمعان النظر فى القيود والمستندات للتأكد من سلامتها محاسبياً وواقعياً فى ضوء الواقع والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها .

وقد عبر كوهلر عن إصطلاح "examine" المعتبر مرادفاً لهذا الاصطلاح بما يلى :

"To probe records or inspect securities or other documents, under predetermined standards, procedures, and scope, for the purpose of arriving at opinions of accuracy, propriety, sufficiency and the like" (1)

٣ — الاستفسار Inquiry

يمكن تعريفه بأنه « البحث المستثار للخروج من حالة الشك والوصول إلى تكوين إعتقاد يساعد على إعطاء رأى .

وهذا التعريف إسترشاداً بالتعريف الذى أعطاه أحد المناطقة (٢) لهذا الاصطلاح واعتنقه الأستاذ Mautz فى كتابه (Philosophy of Auditing) جاء كما يلى :

"Inquiry is": that irritation of doubt causes a struggle to attain a state of belief. I shall term this struggle inquiry — the sole object of inquiry is the settlement of opinion.

وذلك لأن الشك حالة تردد لا تمكن الباحث من إصدار قراره بالإيجاب أو النفى وهو بذلك يختلف عن الإنكار الذى يتضمن الاعتراف

---

(١) Kohler "Dictionary For Accountants" 2nd edition p. 198.

(٢) Montague "the ways of knowledge" pp. 39-93 & 225

(٣) R.K. Mautz and Hussein Sharaf op. cit. pp. 91-96

بنقيض القضية . فإذا قام المراجع بالبحث تمكن من ترجيح عوامل الإيجاب على السلب أو العكس واستقر على إصدار قرار . ويتسع بذلك الاستفسار فيشمل سؤال الموظفين بالمشروع ، إلى جانب تتبع الوقائع المشكوك فيها لإثباتها أو نفيها بالدليل المقنع كما فى حالة الإلتزامات العرضية والإلتزامات المخفاة .

٤ — **المصادقات** Confirmation

هى عبارة عن الحصول على موافقة الغير على ماورد بالنتائج التى أظهرتها دفاتر المنشأة (١) . وتستخدم فى مجال التأكد من المديونية والمخزون السلعى بأحد المستودعات العمومية والنقدية والاستثمارات بالبنوك وأحياناً بالنسبة للدائنين .

يمكن القول فى ضوء ما تقدم أن وسيلة الملاحظة قد تضمنتها وسيلة المعاينة والجرد الفعلى واتصل بها الانتقاد والتمعن كوسائل تطبيقية أكثر فعالية وتحديداً استناداً إليها كوسيلة علمية يتبعها العلماء فى أبحاثهم العلمية والتطبيقية . وهذا ما يغنى عن إعادة تقريرها بصفة مستقلة .

متى ثبت هذا ، يستطيع الباحث أن يقرر أن الوسائل الأربعة المدرجة بالمستوى قد تعارف عليها المحاسبون الكتاب فى الجمهورية العربية المتحدة كما قد اتبعوا فى تطبيقاتهم صوراً أكثر تحديداً وفعالية . كما يمكن أن يوصى الباحث بالاقتصار على الوسائل التالية :

١ — المعاينة والجرد الفعلى .
٢ — المراجعة الحسابية .
٣ — المراجعة المستندية .
٤ — الاستفسار والتتبع .

(١) الأستاذ الدكتور على محمود عبد المتعال المرجع السابق ص ١٨٦

٥ — الانتقاد والتمعن .
٦ — الربط بين المعلومات والمقارنات .
٧ — طلب الشهادات والمصادقات .

وهى تعتبر ضرورية وكافية فى نفس الوقت للحصول على الأدلة السديدة الكافية .

ومتى انتهينا إلى ذلك نرى أن الاكتفاء بذكر الوسائل الأربعة فى مستوى الإثبات بقصد الحصول على الأدلة الخارجية له ما يبرره وأن الأدلة الداخلية التى يفترض الحصول عليها مع تقدير درجة الاعتماد عليها وسوف تستمر كشرط ضرورى للمراجعة "sine qua non of auditing" كما عبر عنه الأستاذ بنجامين نيومان فى مقاله .

"Auditing Standards and the extended procedures — A re-examination of some basic concept." (1)

لأنه بغير فحص تلك الأدلة الداخلية ينبغى أن تزول المراجعة كنظرية ووظيفة ومهنة ويعزى عدم ذكرها بالمستوى إلى أنها استقرت غالباً وأن أى خرق لقواعدها يؤدى إلى عدم قيام الوسائل الخاصة بالأدلة الخارجية .

---

(1) An article edited by J.C. Ray, "Independent Auditing Standards op. cit. pp. 242 — 243.

"It is always assumed that the internal evidence and records will be thoroughly scrutinized and that the relative reliability of the various types of internal evidences will be recognized and evaluated .... Such an examination has always been and will continue to be a sine qua non of auditing. Nor can it represent the essentials of a standard of auditing in the sence of a measure of performance, because without such an examination of internal evidences and records, auditing itself, as a concept, as a function and as a profession, vanishes."

وقد تعرض التقرير عن هذا المستوى إلى أن المراجع يمكنه أن يعتمد على طرق أخرى عندما يكون استخدام الوسائل الإضافية غير ممكن أو غير عملي وقد حذر الأستاذ P. N. Wehr, J. فى مقاله عن « إجراءات المراجعة البديلة » من الخلط بين هذه الإجراءات ومجرد الاختلاف فى طريقة تنفيذ نفس الإجراءات الإضافية ، كما فى حالة تمييز مقومات الأعمال فى سبيل الصنع بالنسبة للعقود التى لم تورد بعد كأسلوب أو طريقة للجرد لا يمكن أن تعتبر وسيلة أخرى .

وقد تعد وسيلة بديلة للمصادقات تلك التى يعتمد فيها المراجع على مراقبة المتحصلات من العملاء بدلا من الحصول على المصادقات .

Montgomery (Auditing, 7th edition p. 161) says : "the examination of remittances and remittance advices as they are received appears to be the best alternative to confirmation", as cited by the same writer in the article edited by J.C. Ray op. cit. p. 246.

ويعتقد الباحث أن هذه الطرق البديلة مع كونها نادرة جداً فمن الممكن إدراجها ضمن الوسائل التى تنتج الأدلة الداخلية . ومن ثم لا نرى مقنعاً فى وجود وسائل بديلة .

لقد أدى ظهور المحاسبة الآلية . وتطوير الأنظمة المحاسبية إلى أن يعمل المراجع على تطوير الأنظمة التى يتبعها فى مراجعة المستندات والسجلات الجديدة المستخدمة مع المحاسبة الآلية . ويجب على المراجع أن يعيد النظر فى تصميم برنامج المراجعة التقليدى فى حالة المشروعات التى تستخدم المحاسبة الآلية ويعدل من إجراءاته بما يتناسب مع الظروف الجديدة . فقد لا يحتاج غالباً إلى المراجعة الحسابية التى تتم بطريقة آلية ويمكنه الإعتماد على وسائل الرقابة التلقائية للتأكد من الدقة الحسابية . ولكن يلزم أن يصمم المراجع من الاختبارات الفنية فى نطاق المحاسبة

والمراجعة ما يثبت سلامة ودقة النتائج والمعلومات التى تظهرها الآلات بحيث تعكس صورة صادقة للعمليات الفعلية وعناصر المركز المالى فى نهاية المدة . فقد يحتاج فى هذا الصدد إلى سجـــلات اتصال Intermediate Control Records تمثل حلقات تصل بين المراحل المختلفة لأغراض الرقابة من ناحية المراجعة . وهذه السجلات تسهل على المراجع عملية متابعة أو مراجعة أى مفردة والرجوع منها إلى المستند الأصلى(١) .

ويعتقد الباحث أن المراجعة المستندية هى العمود الفقرى لعملية المراجعة ولا زالت تحتاج إلى مزيد من جهود المراجع . ومن الممكن أن يستغل المجهود والوقت الذى وفره نتيجة الاعتماد على الآلات الالكترونية فى إجراءات المراجعة الحسابية - فى توسيع نطاق اختباراته فى المراجعة المستندية والوسائل الأخرى . على أنه ستخلق مع المحاسبة الآلية صعوبة يمكن أن يعطى المراجع لها من الوقت والمجهود ما يجعله يتغلب عليها .

ومن المهم — فى هذا الصدد — أن نبين أن وسائل الإثبات ليست جامدة فهى متطورة مع الظروف التى تعيش المشروعات فى ظلها والنظم المحاسبية التى تستخدمها ويلزم دائماً أن تكون الوسائل المتبعة مستكملة للشرائط التى أوضحناها سلفاً .

كما أنه من الواضح أيضاً أن اتباع المراجع لهـــذه الوسائل ونطاق استخدامها يتم فى ضوء مستوى العناية الكافية الواجبة . حيث أن المستوى

(١) الاستاذ الدكتور محمد على شحاته «مراجعة وفحص الحسابات» ص ٤٤٢ — ٤٤٤ مع مقارنة ما جاء بعاليه بشأن المراجعة المستندية ، الاستاذان متولى الجمل ومحمد الجزار المرجع السابق طبعة ١٩٦٨ الجزء الثانى ص ٣٩٢ وما بعدها وأيضا ،

Spicer & Pegler, "Practical auditing" 5y Walter W. Bigg 14th edition, 3rd impression, 1967, pp. 81 — 110.

المذكور يتدخل فى تطبيق بقية مستويات العمل الميدانى وكتابة التقرير .
أما معيار العناية الواجبة فهو سلوك المراجع العادى فى الظروف التى أجريت فيها المراجعة .

وهذا المعيار موضوعى أخذ به القانون المدنى المصرى فقد أخذ بالشخص الذى يجعل سلوكه المألوف معياراً موضوعياً للخطأ ويجب أن يتجرد من الظروف الداخلية الملابسة لشخصه دون أن يتجرد من الن الظروف الخارجية التى تحيط بالخطأ وأهم هذه الظروف هى ظروف الزمان وظروف المكان (١) .

وعلى ذلك فلا يعتد القانون بالمراجع الماهر ولا بالمراجع الذى تقل فطنته ودرجة ذكائه عن المراجع العادى الذى يمثل جمهور المراجعين ونقيس عليه سلوك المراجع الذى قام بالمراجعة فإذا وجد ثمة انحراف فإنه لا يكون قد قام بالعناية الواجبة .

والقانون المصرى فى أخذه بمعيار الشخص العادى قد أخذ بمعيار الشخص العادى الذى يلتزم ببذل عناية الرجل المعتاد فى نطاق العقود وهو الذى سماه القانون الرومانى برب الأسرة الطيب ، ينظر إلى المألوف من سلوك هذا الشخص المعتاد ويقيس عليه سلوك الشخص الذى نسب إليه الخطأ (٢) .

قد أورد معهد المحاسبين الأمريكى فى الكتيب الذى أصدره سنة ١٩٦٣ عن مستوى العناية الواجبة فى تنفيذ العمل بالنسبة للمراجع — أوضح أن ممارسة العناية الواجبة تقتضى مراجعة (إستعراضاً) انتقادية عند كل مستوى من الرقابة على الأعمال المؤداه والتقدير اللذين يمارسهما مساعدو

---

(١) و (٢) الدكتور عبد الرزاق السنهورى الوجيز في شرح القانون المدنى سنة ١٩٦٦ ص ٣١٢ — ٣١٤ .

المراجعين . وقد اقتبس هـذا الـكتيب فقرة واردة فى كتاب Cooley عن « الجنح » نورد ترجمتها ، ونصها للأهمية :

« يلتزم كل شخص يستخدمه الغير أن يمارس ما يستحوذه من مهارة بعناية معقولة واجتهاد . فإذا استلزم أداء العمل مهارة خاصة فيفترض فى أى شخص يتقدم لأدائه أنه فى نفس درجة المهارة التي يتصف بها الآخرون فى هذه المهنة . فإذا ثبت كذب إدعائه فإنه يـكون قد ارتـكب غشاً فى مواجهة كل يستعمل خدماته إعتماداً على المستوى العام للمهنة (١) » .

« ولا يلتزم كل شخص ماهراً كان أو غير ماهر بتنفيذ الذى يؤديه بغير إخطاء وبنجاح إنما يلتزم أن يأخذ نفسه بالنزاهة وحسن النية دون أن يعتصم من الخطأ . ويـكون مسئولا عن الإهمال وسوء النية والخيانة وليس مسئولا عن الضرر الذى يترتب على إخطاء التقدير . وذلك فى مواجهة من يستخدم جهوده » .

Every man who offers his service to another and is employed assumes the duty to exercise in the employment such skill as he possesses with reasonable care and deligence. In all these empoyments when peculiar skill is prerequisite, If one offers his service, he is understood as holding himself out to the public as possessing the degree of skill commonly possessed by others in the same employment, and if his pretentions are unfounded, he commits a species of fraud upon every man who employs him in reliance on his public profession. But no man, whether skilled or unskilled, undertakes that the task he assumes shall be performed successfully, and without fault or error. He undertakes for good aith and integrity, but not for infallibility, and he is liable to his employer for negligence, bad faith, or dishonesty, but not for losses consequent upon errors of judgement." (1)

---

(1) Auditing Standards and Procedures op. cit. pp. 21 — 22.

وتتفق القاعدة فى القانون الأمريكى مع القاعدة فى القانون المدنى المصرى فى أن المعيار فى كل منهما موضوعى وأن الالتزام ببذل عناية وليس بتحقيق نتيجة ويكفى فى بذل العناية أن يقوم بما يملكه الممتهن العادى من مهارة.

تلك هى الوسائل والإجراءات التى يستخدمها المراجع ومعيار الحكم على سلامتها وقد حاول الأستاذ الدكتور موتز(١) فى مؤلفه فلسفة المراجعة السابق الإشارة إليه أن يرجع هذه الوسائل — إلى طرق المعرفة فى علم المنطق التى حددها مونتاجيو ومن جاءوا بعده من الفلاسفة — وهذه الطرق هى :

١ — الشهادة من المصادر الموثوق بها	Authoritarianizm
٢ — الحدس	Mysticism
٣ — العقل	Rationalism
٤ — التجربة	Empiricism
٥ — الفعل البرجماتى	Pragmatism
٦ — الشـــك	Scepticism

وقد ربط الأستاذ الدكتور موتز والدكتور شرف بين أسلوب المصادقات والشهادة الموثوق بها كما أرجع الفحص الانتقادى إلى الحدس والمراجعة الحسابية والمستندية إلى العقل الذى ينتقل من التفكير فى المسائل المجردة إلى المسائل الخاصة وارجع الخبرة وهى ما يقابل المراجع من مسائل عملية إلى الأفكار العامة المجردة ، وقرن الخبرة والتفكير العقلى فى نظام متكامل ، فيقوم المراجع باستقراء الأدلة ونتائجها ، ويقوم بأعمال الخبرة ويستخلص منها المعلومات التى يطابقها مع الآثار الواقعية الملموسة فتثبت لديه صحة النتائج .

وتعتبر الخبرة والتفكير العقلى معياراً للحقيقة التى يسعى المراجع للوصول

(١) R.K. Mautz & Hussein Sharaf op. cit. pp. 95-96.

إليها باستخدامهما وإذا حدث تناقض فيرجع إلى الخطأ في إستخدامهما أو أحدهما ذلك أن وظيفة الخبرة إستقراء القضايا العامة من الجزئيات كما أن وظيفة التفكير العقلى إستنباط النتائج من المقدمات التى تتضمنها .

ويستخدم المراجع الفعل البرجماتى عندما يتثبت من صدق الوقائع عن طريق نتائجها اللاحقة لتاريخ إنتهاء السنة المالية التأكد من المديونية بسداد الشيكات فى تاريخ لاحق لاقفال السنة المالية . ونظراً لأهمية عنصر الوقت فى المراجعة فان الاستفادة من الفعل البرجماتى تكون محدودة (١) . ويمثل الفعل البرجماتى التطبيق العملى فى المستقبل للحقائق ، ومعيارها فائدة المجتمع وعلى ذلك فكل ما يمكن تطبيقه والاستفادة منه يكون معيـــاراً للحقيقة ويعتبر البعض المحاسبة حقائق لأنها مفيدة وعملية ومصدرها الخبرة والبرجماتية وليست عبارة عن نظريات قائمة على فروض علمية (٢) .

وكما ربط الدكتور موتز والدكتور شرف بين التساؤل الذى يقوم به المراجع وأسلوب الشك وهو التردد وعدم إمكان ترجيح الصدق أو الكذب — وقد جعل هذا الأسلوب سلبياً بمعنى أنه يطبق على الأساليب السابقة فى معرفة مدى صدق أو كذب الأدلة الناجمة عنها (٣).

يفيد الاستعراض السابق فى أن وسائل المراجعة وأن نشأت عملية إلا أنه تسندها أفكار نظرية صاغها المحاسبون الكتاب وأن لها أصولا علمية فى علم المنطق ذلك العلم الذى تستند إليه العلوم الأخرى وهو بحق علم العلوم .

---

(1) Ibid.
(2) George O. May, "Financial Accounting", 1961 p. 2 & 3.
(3) R.K. Mautz and Hussein Sharaf op. cit. pp. 95-96.

كما يفيد هذا الاستمرار فى معرفة عيوب كل وسيلة فى المنطق فيحدد نطاق إستخدامها من جهة ويحدد قوة الدليل المستمد منها كما سيأتى بالنسبة لحجية الأدلة. ولن نتعرض لعيوب هذه الوسائل ويمكن الرجوع إليها فى المؤلف المشار إليه .

الفصل الثالث

ادلة الاثبات في المراجعة

نتناول فى هذا الفصل الكلام على أدلة الإثبات فى المراجعة . نخصص الفرع الأول لتحديد طبيعة الدليل والقرينة والتمييز بينهما . كما نتكلم فى الفرع الثانى عن الأدلة بحسب مصدرها وأقسامها . ونناقش فى الفرع الثالث قوة الدليل الإقناعية وأقسامه ، تبعاً لها ، مع بيان مقاييس هذه القوة الإقناعية فى والمؤشرات التى تستخدم للاستدلال على الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية محل الإثبات .

الفرع الاول

الدليل والقرينة في المراجعة والتمييز بينهما

الدليل معناه فى اللغة « المرشد » وفى الاصطلاح القانونى « ما يلزم من العلم به العلم بشىء آخر . فإذا أعلم المدعى القاضى بحجته على دعواه لزم من علم القاضى بتلك الحجة مع إقتناعه بها علمه بصدق دعوى المدعى فيما ادعاه وعلى العكس لا يلزم من عدم الدليل عدم المدلول ، إذ قد يكون

ما يدعيه ثابتاً فى الواقع ونفس الأمر لكنه قد يعجز عن إقامة الدليل على دعواه ، أو يقيم الدليل ولا يقتنع به القاضى (١) .

وقد عرف Wigmore الدليل بأنه «أية حقيقة معلومة ، تقدم للمحكمة لإقناعها بصدق قضية تنظرها لإصدار قرارها ، ولا يعتبر حقيقة المبدأ القانونى أو المنطق»

"Evidence : Any knowable fact or group of facts, not legal or logical principle, considered with a view to its being offered before a legal tribunal for the purpose of producing a persuasion, positive or negative on the part of the tribunal, as to be truth of a proposition not a law of logic, on which the determination of the tribunal is to be asked." (٢)

ويفهم ضمناً مما تقدم أن هناك حقيقتين إحداهما تقدم كدليل لإثبات أخرى مجهولة . ويفرق الكتاب الإنجليز (٣) فى الناحية القانونيه ، بين الحقيقة التى تستخدم لإثبات صدق حقيقة أخرى (أساسية) ، وبين الدليل وهو القوة الإقناعية المستفادة من الحقيقة المثبتة التى يستدل منها ، ويلزم عنها ، الحقيقة محل الإثبات (الأساسية) ويستخدم مصطلح Evidence للدلالة على الحقيقة المثبتة ، ومصطلح principal fact للتعبير عن الحقيقة محل الإثبات . ويطلق على الحقيقة المثبتة عندما تحمل قوة إقناعية كبيرة مصطلح Proof (٤) .

ولا يختلف الفقه الأمريكى عن الفقه الانجليزى . ويبدو أن المراجعين

---

(١) الاستاذ أحمد ابراهيم « طرق الاثبات الشرعية » طبعة سنة ١٩٣٩ ص ٢ .

(٢) الدكتور محمد صادق فهمى رسالة دكتوراه باريس سنة ١٩٢٤ .
Traité Théorique des preuves en droit civil comparé p. 148.

(٣) John W. Salmond (Newzeland), "Jurisprudence", 1916, p. 440.

(٤) Ibid.

الأمريكيين قد استعاروا المصطلح نفسه فى مستوى الإثبات الصادر من معهد المحاسبين الأمريكى ، فاستخدم لفظ Evidéntial matter للتعبير عن الأدلة .

ويطلق لفظ الدليل على الشكل أو الوسيلة للحقيقة المثبتة ، كما يطلق أيضاً على الأثر المستمد من هذه الوسيلة ، من حيث الحجية أو القوة الإقناعية وعلى ذلك فهم يطلقون الأدلة على الكتابة ، والشهادة والإقرار ، واليمين ، وشهادة الشهود , والمعاينة على النحو الذى ورد بالقسم الأول من هذا البحث ويتكلمون عن حجية كل دليل بالنسبة للمتعاقدين والقاضى والغير ، بما يستفاد منه أن للدليل تعريفين أحدهما مادى والثانى معنوى ، الأول بحسب مصدره والثانى منظوراً إليه فى حجيته وقوة إقناعه أو إلزامه .

أما فى علم المراجعة ، فقد اتجه المراجعون إلى الناحية التطبيقية فكانوا يحددون الدليل بالنسبة لكل عملية مراجعة ، ويطلقون عليه « المستند "voucher" إلى أن برز التعبير الذى استخدمه معهد المحاسبين الأمريكى وانتشر استخدامه بين المراجعين من وقت ليس ببعيد .

ويمكن وضع تعريف للدليل فى المراجعة على الوجه الآتى :

الدليل فى المراجعة « هو الوسيلة أو الشكل المادى الذى تأخذه القوة الإقناعية فى إثبات الحقيقة الواقعية أو الحقيقة المحاسبية .

ويتضمن هذا التعريف الوجهين للدليل ، الأول المادى باعتباره الوسيلة أو الشكل الذى يظهر فيه ، والثانى المعنوى بوصفه قوة إقناع يلزم منها ثبوت الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية .

ولا تقتصر صور الدليل المادى على تلك المعروفة فى القانون ،

فمن الممكن أن تتطور ، كما يمكن أن تستجد عليها أدلة أخرى من خلاله التقدم العلمي .

أما الأدلة المعروفة حالياً فى المراجعة فلا تخرج عن الكتابة ، الإقرار شهادة الشهود ، الأشياء والوجود الفعلي ، القرينة .

كما أنها ليست محددة القوة الإقناعية ، كما هى الحال فى القانون فليست الكتابة أقوى من القرينة دائماً ، فقد تكون القرينة قاطعة تكذب محرراً مكتوباً يتضح تزويره من شواهد حية ، كما فى حالة وجود شهادة وفاة شخص موجود على قيد الحياة يزاول عمله — فإن القرينة المستفادة من مزاولة الشخص عمله فى تاريخ لاحق تهدم شهادة الوفاة فى نفس التاريخ أو تاريخ سابق .

وكما أوضحنا سلفاً ، إن الأصل فى إلزام القاضى بالدليل إقتناعه بصدق مدلوله فيجوز للقاضى أن يهدر الدليل المستمد من الإقرار إذا كان ظاهر الحال يكذبه ، أو يطرح الدليل الكتابى اذا بدا له ظاهر التزوير (١) ، كذلك يكون الأصل فى إلزام المراجع بالدليل إقتناعه .

ولكن لما كانت المراجعة لا تشتمل على قواعد منظمة لقوة هذه الأدلة فى الإثبات تحدد مجال إستخدامها ، وترتيبها ، وإطلاقها أو تقييدها ، لذلك فإنه ينبغى البحث عن مقاييس تحدد وجودها ، ودلالتها على هاتين الحقيقتين وهذا ما سنحاول الوصول إليه .

وإذا كان الدليل من حيث وجوده أى شكله المادى ، غير محصور — فما هى خصائصه ؟ يمكن القول بأن الدليل يتسم بالخصائص الآتية :

---

(١) القسم الاول من البحث ص ٣٩ ، ص ٦٥ .

أولا : إتصاله بوسيلة إنتاجه من جهة ، وبالحقيقة التى يثبتها من جهة أخرى . فإن إجراء طلب المصادقات كوسيلة تؤدى إلى الحصول على المصادقات كدليل على مديونية العميل ، والمديونية هى الحقيقة محل الإثبات . وهذه الخاصة نتيجة طبيعية لكون الوسيلة منتجة للدليل .

ثانياً : صدوره ممن يحتج به عليه أو نائبه ، فإذا كانت ورقة قبض فينبغى أن تكون موقعة من العميل أو وكيله الرسمى فى حدود إختصاصه القانونى . فإذا لم تكن الورقة أو السند موقعة من الغير فلا تعد دليلا يستند إليه لإثبات حقيقة ما .

ومن شأن إتصاف أى حقيقة بهاتين الصفتين أن يصدق عليها تعريف الدليل فى المراجعة وتصلح لإثبات الحقيقة الواقعية فإذا كان الدليل قطعى الوجود قطعى الدلالة يتواجد الصدق الواقعى .

فإذا تعلقت بالحقيقة المحاسبية وكان الدليل قطعى الوجود وقطعى الدلالة تواجد الصدق المحاسبى(١) (النظرى) .

ويتفق تعريف الدليل مع طبيعة الإثبات التى أوردناها فى بداية البحث بأنها عملية إقامة الدليل بوجهيه المادى والمعنوى لإثبات الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية .

وقبل أن نختم الكلام من طبيعة الدليل ، نود أن نشير إلى أنه ليس غريباً فى الفقه أن يكون للدليل وجهان أحدهما مادى والثانى معنوى ، فإن علم الإدارة العامة ينظر إلى الإدارة باعتبارها هيئة ، وباعتبارها وظيفة تقدم خدمات للمجتمع ، ويدرسها بهاتين الصفتين .

---

(١) الدكتور محمد أحمد خليل « مرجع سابق » ص ٢٦ جاء به أن الخطأ في اثبات القيم المالية ، والخطأ في تبويب الحقائق أو العمليات ، والتبويب الاحصائى غير الصادق للقوائم المالية يندرج تحت عدم الصدق المحاسبى .

هذه هي طبيعة وخصائص الدليل ، فما هي طبيعة القرينة ؟

عرف "Webster" القرينة بأربعة معانى نقتطف منها المعنيين التاليين المناسبين وهما :

١ — القرينة هى الأساس لاستنتاج دليل احتمالى وليس قطعياً ، أو نتيجة مؤسسة على هذا الدليل الإحتمالى .

٢ — القرينة قانوناً هى استدلال على وجود حقيقة غير مؤكد معرفتها عن طريق معرفة حقيقة أخرى (١) .

أما المعنى اللغوى العربى للقرينة فهو المصاحبة وهى مأخوذة من المقارنه . وقد تكون كما يراها فقهاء الشريعة الإسلامية ، قوية فى دلالتها أو ضعيفة على حسب قوة المصاحبة وضعفها ، وقد ترتقى إلى درجة القطع أو تهبط إلى درجة الاحتمال البعيد جداً بحيث لايعبأ بها والمرجع فى ضبطها إلى قوة الذهن والفطنة واليقظة(٢) .

وقد مر بنا فى القسم الأول تعريف القرينة فى القانون المصرى للإثبات وأبرزنا أنها إما قانونية وإما قضائية ، وهى تقوم على قاعدة الأخذ بالغالب المألوف حتى يثبت عكسه. فإذا قررها القانون تعفى من تقررت لصالحه عن أية طريقة أخرى للإثبات ، ويجوز نقضها بالدليل العكسى ما لم يوجد نص يقضى بغير ذلك، وإذا كانت قضائية فإنها تحلل إلى عنصرين : واقعة ثابتة يختارها القاضى تسمى بالدلائل والإمارات " indices " وعملية استنباط يقوم بها القاضى ليصل من هذه الواقعة الثابتة إلى أخرى مرغوب فى إثباتها .

(٢) Webster, "Collegiate Dictionary" p. 668.

(٢) الاستاذ احمد ابراهيم ، مرجع سابق ص ٤٣ ، الاستاذ أحمد فهمى بهنسى «نظرية الاثبات في الفقه الجنائى الاسلامى» سنة١٩٦٢ص١٦٦ .

وفى القانون الإنجليزى لا تخرج القرينة عن المعنيين السابقين :

١ — فقد يقصد بها أحياناً ، نتيجة يلزم استخلاصها ما لم يقم الدليل على عكسها .

٢ — يقصد بها غالباً حقيقة مفترضة تتواجد وجوباً أو جوازاً بثبوت حقيقة أخرى أساسية . وتستند التفرقة بين المعنيين إلى وجود أو غياب الحقيقة الأساسية (١) .

ويرى الباحث أن هذا الفرق يقوم على أساس أن الحقيقة الأساسية قد يفترضها المشرع أخذاً بالغالب المألوف فى الأمور ، وقد يلتزم طرف الخصومة بإثباتها .

ويمكن القول مما سبق أن هناك حقيقتين متصاحبتين أو يقتربان تكون أحدهما معلومة والثانية تعلم أو تثبت وجوباً أو جوازاً بدلالة الأولى لاتصالها أو اقترابهما أو معاصرتهما .

---

(١) Rupert Cross, D.C.L., ''Evidence'' 2nd edition, London, Butterworths (1963) pp. 102 - 103.

''Presumption : two meanings — closely connected''

A presumption sometimes means nothing more than a conclusion which must be drawn until the contrary is proved, secondly, and which more frequently, it denotes a conclusion that a fact (conveniently called presumed fact) exists which may, or must, be drawn if some other fact (conveniently called the basic fact) is proved or admitted.

The terms presumed fact and basic fact are taken from the American Law Institute's code of Evidence 701.

The difference between the two uses of the term depend on the presence of the fact which constitute the basis of the presumption in question.''

ولا يختلف معنى القرينة فى المراجعة عن كونها استنباط حقيقة مجهولة من حقيقة معلومة ويمكن تعريفها كذلك .

القرينة فى المراجعة هى إستنباط حقيقة غير معلومة بدلالة حقيقة معلومة متصلة بالأولى .

ويبين من التعريف أن الإثبات فى حالة القرينة لا يتجه مباشرة إلى الحقيقة محل الإثبات وإنما إلى حقيقة متصلة بها . لأنه قد يتعذر إثبات الحقيقة الأصلية فيستبدل حقيقة أخرى متصلة بها . فيعتبر الإثبات بالقرينة إستبدال محل آخر فى الإثبات بالمحل الأصلى ''deplacement'' فهى تثبت المحل الأصلى بطريق غير مباشر ، بعكس الأدلة الأخرى كالكتابة والإقرار والشهادة التى تنصب مباشرة على الحقيقة محل الإثبات .

وبمقتضى ذلك ، فإن الإثبـــات بالقرينة يكون على درجتين ، أما الإثبات بالدليل فيتم على درجة واحدة . ولذلك فإن الإثبات بوساطة القرينة قد يكون أضعف فى قوة إقناعه من الإثبات بالأدلة الأخرى ، « فعلى الرغم من أن الإثبات بالقرائن يتعلق بحقائق لا تكذب كما يقول المثل الإنجليزى Facts do not lie ، ولكن قد يساء فهمها والاستنتاج منها فتؤدى إلى نتائج كاذبة ، ولذا كان ما اشتهر عن القرائن من ضعف الإثبات وهو يرجع غالباً إلى الفروض التى تكون فيها الصلة بين الامارة والحقيقة محل الاثبات بعيدة . ومع ذلك فقد يكون الدليل المستخلص من القرينة فى بعض الأحيان ، أكثر صدقاً مما توحى به شهادة الشهود لما يحيط بها من شكوك حول أمانتهم أو دقة ملاحظتهم أو قوة ذاكرتهم ، أو توفره الكتابة بما تحتمله من خطر التزوير (١) .

---

(١) الدكتور محمود جمال الدين زكى — المرجع السابق ص ٨٦ .

هل تستخدم المراجعة القرائن أم يقتصر الاثبات فيها على الأدلة الأخرى ؟

لا يوجد ما يحول دون إستخدام القرينة فى المراجعة بالمعنى الذى إنتهينا إليه ، بالاضافة إلى الاثبات بالأدلة الأخرى المعروفة . فعلى سبيل المثال يمكن إستنباط حقيقة إنعدام الدين إذا أشهر إفلاس المدين بحكم قضائى ثابت وكانت أمواله لا تكفى لسداد ديون الممتازة أو المضمونة برهن . وهذه الحقيقة يلتقى بها المراجع كثيراً ، وهو يحقق رقم المدينين عند مراجعة حسابات المنشآت ويهتم بتقرير مدى كفاية الاحتياطيات للديون المشكوك فى تحصيلها ، ومدى قابلية الديون للتحصيل من عدمه .

كما يمكن إستخلاص المسموحات من واقعة سداد فاتورة بأقل من قيمتها إذا اقترن السداد بشكوى عن عيوب السلعة ، ولم يقم الدليل العكسى على المديونية بالباقى .

كذلك فإن بيع السلعة عندما تحتكرها منشأة يؤخذ قرينة على إنتاجها وعلى إثبات ما يدفع عن هذا الانتاج من أجور العمال ، ومشتريات للمواد الخام والمصروفات الصناعية وغير المباشرة اللازمة لهذا الانتاج .

كذلك أن للقرائن المتعلقة بالطبيعة إتصالا بالمراجعة ، وتفيد كثيراً فى الاثبات. فإن وفاة شخص يتعامل مع المشروع يقطع بعدم وجود أية مستندات صادرة عنه بعد تاريخ وفاته . وانقطاع التيار الكهربائى قد يعرض بعض الأغذية للتلف إذا استمر مدة طويلة ، وكانت لا تحتمل التخزين .. نزول الأمطار قد يتلف البضاعة المنقولة وقت نزول الأمطار. حدوث حريق فى مصنع مجاور قد يترتب عليه أضرار بالمشروع الذى يقوم المراجع بإثبات عملياته . إشتداد الحرارة المفاجئة قد يؤدى إلى جفاف أكثر من التمدر المسموح به فى السلعة .

وجميع هذه الوقائع الطبيعية ، إذا ترتبت عليها أضرار للمشروع ، فإنه يحرص على إثباتها فى محاضر ، بعد تحقيقها عن طريق لجان . ولكن التحقق من توافر هذه الظروف الطبيعة يبعد عن ذهن المراجع إحتمال صورية هذه الأداة ويجعل تصديقها قريباً .

وقد تكون القرينة أكثر ظهوراً فى الاثبات ، كما فى حالة البيع دون فاتورة فيكون السداد بمبلغ قرينة على هذا البيع ، وإن لزم الحرص للتأكد من أن السداد قد تم بالكامل . ويعتبر سداد فواتير البيع قرينة على جدية هذا البيع وعدم صوريته لتضخيم رقم المبيعات قبل نهاية المدة المالية وارتجاعها فى بداية المدة التالية .

كما لا يوجد ما يمنع من اعتماد المراقب على القرائن القانونية ، لأنها نتائج يقوم المشروع بضبطها على ضوء الغالب المألوف من الأمور ، مثل قرينة الحيازة فى المنقول سند الحائز فى الملكية ، بشرط السبب الصحيح وحسن النية ، على أن تعد الحيازة فى ذاتها قرينة على وجود السبب الصحيح وحسن النية ما لم يقم الدليل على عكس ذلك (م ٩٧٦ مدنى مصرى) فإذا حازت المنشأة بضاعة مما تقوم بصنعها تقوم قرينة ملكيتها إستناداً إلى ذلك ، ما لم يقم دليل على أنها مشتراة من منشأة أخرى لحاجتها إليها مثلا .

كما أن حيازة المعدات والأدوات والآلات غير الثابتة ، مما يعد منقولا بحسب الأصل يمكن المراجع من الاعتماد على قرينة الحيازة سند الملكية فى تاريخ الجرد ، متى كانت هذه المعدات والأدوات والآلات المتنقلة مما تدخل بطبيعتها فى أغراض المشروع .

كذلك فإن المراجع يستطيع الاستناد إلى نص المادة ٩٧١ مدنى ويجرى نصها كالآتى :

« إذا ثبت قيام الحيازة فى وقت سابق وكانت قائمة حالا ، فان ذلك يكون قرينة على قيامها فى المدة ما بين الزمنين ، ما لم يقم الدليل على العكس » .

كذلك يستطيع المراجع أن يستفيد من القرينة الواردة بنص المادة ٢٦٤ مدنى مصرى ، بأن من كان حائزاً للحق يعتبر صاحبه حتى يقوم الدليل على العكس فيجوز له أن يعد المشروع الحائز للأسهم لحاملها ، أو الأوراق التجارية كالكمبيالة أو الشيك المظهر لحامله ، مالكا لها متى كانت فى حوزته . ولكن يلزم دائماً أن يحرص على تأييد هذه القرينة بحقيقة تعززها . أو ينفى ما قد يساوره من شك ملابس .

ويمتد استخدام القرينة إلى مجال الحقيقة المحاسبية ، فإن ظهور رصيد دائن لدفتر الصندوق فى أحد الأيام ، مع تسلسل العمليات طبيعياً ، يعتبر قرينة على وجود أخطاء فى النواحى المحاسبية ، ما لم يكن راجعاً إلى اسقاط مقبوضات أو إثبات مصروفات وهمية . ويتعين على المراجع أن يعنى بمصدر هذا الرصيد ويتتبعه .

وكذلك فإن ظهور رصيد دائن لأحد المدينين ، قد يعتبر قرينة على وجود خطأ فى الحساب ، إذا لم يتضح سداد المدين لدفعة معجلة ، أو ظهور إسقاط فى قيد مبيعات لهذا العميل . وما يقال عن المدينين يذكر عن الدائنين بالعكس .

وتطابق مجموع أرصدة المدينين مع رصيد الحساب الإجمالى فى دفتر الأستاذ يعتبر قرينة على الدقة الحسابية ، وإن كان لا يدل على صحة توجيه القيود إلى الحسابات الصحيحة أو جديتها .

ولذلك يمكن القول بأن القرينة تستخدم فى الإثبات فى المراجعة

مع الأدلة الأخرى ، وإن اختلفت القوة الاقناعية للدليل المستمد منها بحسب درجة اتصال الحقيقة الثابتة بالحقيقة محل الإثبات . فإذا كان الإتصال وثيقاً كانت هذه القوة الإقناعية كبيرة تفيد الاحتمال بدرجة كبيرة تقترب من الإطمئنان ، وإذا كانت درجة الاتصال بعيدة انحدرت القرينة إلى مرتبة مجرد الإحتمال البسيط .

التفرقة بين الدليل والقرينة :

لما كان الدليل يتجه مباشرة إلى الواقعة محل الإثبات ، لذلك تكون دلالته وقوته الإقناعية ، بحسب الغالب المألوف ، أقوى فى الإثبات من القرينة . وتفسير ذلك ، كما أسلفنا ، أن القرينة تستبدل محل الإثبات بآخر متصل به وتجعل ثبوته مستفاداً من ثبوت هذا المحل الآخر ، ومن ثم فهى تخلق مجالا للاستنتاج لا يؤمن معه الزلل . لذلك تكون التفرقة بين الدليل والقرينة مفيدة عنداستخدام القرائن . فيختارالأكثر اتصالا بالواقعة التى يثبتها ، ويلجأ المراجع إليها عندما يفتقد دليلا مباشراً أو عندما يحتاج لتكملة دليل ناقص أو لتعزيزه Corroboration .

ومتى كانت التفرقة بين الدليل والقرينة مفيدة فى الإثبات فى المراجعة تعين الأخذ بها . ويكون على العكس التسوية بين الدليل المباشر وغير وغير المباشر باطلاق مصطلح قرائن المراجعة عليها جميعاً فيه مجافاة للحقيقة ، فضلا عن عدم الدقة العلمية (١) .

الفرع الثانى

الادلة كمصدر للقوة الاقناعية

يقصد بذلك الأدلة من حيث شكلها الخارجى أو المادى ، وقد بينا أنها تأخذ صورة الكتابة ، الاقرار ، شهادة الشهود ، الوجود الفعلى

---

(١) الدكتور عبد المنعم محمود ، وعيسى أبو طبل — مرجع سابق — طبعة ١٩٦٧ ص ٢٥٨ ، الدكتور محمد أحمد خليل طبعة ١٩٦٧ ص ٤٠ .

أو الأشياء ، القرينة . تكون هذه الأدلة متاحة للمراجع داخلياً ، لأن المحاسبة تتبع مبدأ دلالة الموضوعية بقدر الإمكان فى تسجيل العمليات المالية وتحتفظ لكل قيد بالدفاتر بما يؤيده من مستندات (٢) . ولا يكتفى المراجع بهذه الأدلة المعدة مقدما ، والتى أطلق عليها بصدد المراجعة الأدلة الداخلية وإنما يقوم بنفسه بجمع بعض الأدلة وتسمى بالخارجية ويندرج ضمن الأدلة الداخلية دفاتر القيد الأولى ، ودفاتر اليومية ، دفاتر الأستاذ المساعدة والأستاذ العام ويلحق بها جميعاً كافة السجلات البيانية والإحصائية ، والدليل المحاسبي للمشروع . كما تشمل هذه الأدلة الداخلية كافة المستندات التى تصاحب نشأة العمليات المالية من بيع وشراء وقبض وصرف واتفاقات ويندرج تحت الأدلة الخارجية المصادقات والشهادات الداخلية والخارجية والوجود الفعلى .

ويمكن ترتيب الأدلة الداخلية بحسب طبيعة حدوثها فى النشاط التجارى فيما يلى :

١ — القرارات الاقتصادية المدونة فى محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين فى حدود النظام الأساسى للشركة الذى يعين الغرض من النشاط ونوعه .

٢ — فواتير الشراء وصور فواتير البيع ، وما يتصل بها من عقود واتفاقات .

٣ — ايصالات سداد المدفوعات ، وصور ايصالات المقبوضات ، وكشوف صرف الأجور .

---

(٢) الدكتور عمر السيد حسانين « تطور الفكر المحاسبى » دار الجامعات المصرية بالاسكندرية طبعة ١٩٦٨ ص ٢٧ — ٢٩ .

٤ — أذون تسليم المبيعات ، وصور أذون استلام المشتريات ، قوائم الجرد .

٥ — صور المكاتبات المرسلة للغير ، والمكاتبات الواردة للمشروع ، المكاتبات الداخلية .

٦ — الدفاتر المختلفة والسجلات التي يقيد بها المشروع بياناته وإحصائياته .

ويبين من هذا الاستعراض أنها جميعاً أدلة كتابية متعلقة بقرارات صدرت في الماضي ، كما أنها أعدت مقدماً لإثبات هذه العمليات التي أجراها المشروع بقصد تحقيق أغراضه . وهذه الأدلة الكتابية غالباً ما ترتب حقاً أو التزاماً على المشروع . ويلحق بهذه الأدلة الكتابية نوع من الأدلة ينشأ بصدد تداول القيم المالية في شكل مواد أولية أو بضاعة تحت التشغيل أو جاهزة الصنع أو نقدية مكانياً أو زمانياً ، داخل المشروع — وترمى هذه الأدلة إلى ضبط هذا التداول وتحديد مسئولية العاملين عنه .

أما الأدلة الخارجية التي يحصل عليها المراجع فيمكن ترتيبها كما يلي :

١ — إقرارات المدينين (المصادقات) وإقرارات البنوك عن الحسابات المفتوحة والإستثمارات المودعة بها ، وإقرارات مخازن الاستيداع عن البضاعة المملوكة للمشروع . وأحياناً البيانات من الدائنين .

٢ — الأشياء المادية نتيجة المعاينة والجرد الفعلي الذي يلاحظه المراجع وقد يختبر بعض مفرداته بإجراء عدها .

٣ — شهادات الأصول الثابتة ، وشهادات جرد المخزون السلعي ، وهي في الحقيقة إقرارات صادرة من الإدارة عن مسئوليتها في هذه النواحي

٤ — الشهادات التي يحصل عليها المراجع من موظفي المشروع نتيجة

الاستفسار عن بعض المسائل الغامضة أو غير الواضحة ، وقد تكون شفهية ، لكن يحسن أن تكون مكتوبة حتى يمكن الإستفادة منها فى أوقات ملائمة .

٥ — القرائن التي تستفاد من ثبوت حقائق واقعية وتمكن المراجع من استخلاص ثبوت حقائق أخرى متصلة بالأولى .

ويستفيد المراجع من جميع هذه الأدلة فى الاستدلال على الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية محل الإثبات . ويلاحظ أنه إذا حدد القانون الوضعى فى بلد معين أن يتم الإثبات بدليل ما وجب على المراجع أن يبحث عن توافر هذا الدليل وأن يتقيد به . فمثلا لا تنتقل الملكية عن العقار إلا بالعقد المسجل ، ولذا ينبغى على المراجع أن ينزل فى إثباته على هذا الدليل بالذات . وهـــذه القاعدة مشتركة فى التشريعات اللاتينية ، والأنجلوسكسونية .

كذلك فإن المراجع يكون بالخيار بين الإثبات بالأدلة التى يسوى المشرع بينها فى إثبات الواقعة القانونية أو التصرف القانونى .

وفيما عدا المواضع التى يقيد فيها القانون المراجع فى الإثبات بدليل معين حدد مقدماً ، فيكون للمراجع حرية الإثبات ، رجوعاً للأصل العام ، وبأى دليل إستناداً على أن الأصل العام فى الدليل هو الإباحة فيستطيع أن يجمع الدليل من كل فعل أو حال يوصل إلى بيـــان الحق وإثباته . ذلك أن الهدف ظهور الحق بما يمكن ظهوره به من البينات التى هى أدل عليه وشواهد له ، ولا يقف ظهور حق على أمر معين لا فائدة فى تخصيصه مع مساواة غيره له فى ظهور الحق أو رجحانه عليه ترجيحاً لا يمكن جحده أو دفعه (١) .

---

(١) الاستاذ احمد ابراهيم ، مرجع سابق

يكون الدليل — بحسب شكله المادى أو مصدره — المستوفى للخصائص الواردة فى الفصل السابق قطعياً فى وجوده أو غير قطعى الوجود (ظنى). يقصد بالدليل قطعى الوجود « الدليل المستوفى للخصائص العامة ، الثابت بالكتابة ، ولا يبعث مظهره الخارجى على الشك فيه ، بأن لا يحتوى المحرر على كشط أو شطب أو تحشير أو تغيير فى بياناته » . فإذا لم يكن الدليل ثابتاً بالكتابة أو اعتوره عيوب كالكشط أو الشطب ، يكون غير قطعى الوجود أى ظنياً ، ويقدر المراجع مدى إمكان الاعتماد عليه جزئياً فى ضوء الظروف ، أو عدم إمكان الاعتماد عليه كلية وإسقاطه .

ونقصد بقطعية الوجود فى هذا الشأن أن يكون احتمال الوجود راجحاً "preponderance of probability of existence" لأن الشك الذى يداخل المراجع فى وجوده يكون مرجوحاً . وذلك بعكس الدليل غير القطعى أو الظنى الوجود فإن الشك فى وجوده قد يتعادل مع احتمال وجوده فلا يستطيع المراجع فى مرحلة التردد هذه أن يرجح جانب الوجود على جانب العدم . ويكون من الأفضل عدم التعويل عليه ، والبحث عن دليل آخر يترجح وجوده على سبيل القطع .

وتتراوح صفة القطعية فى الوجود للدليل بين مجرد الاحتمال الراجح وبين الاقتراب من اليقين أو التأكد ، ولا يمكن ضبط درجة التأكد هذه بنسبة مئوية من اليقين أو التأكد ، نظراً لأنها مسألة معنوية دقيقة ويتعذر قياسها موضوعياً على وجه الثبات[١] .

---

(١) Rupert Cross, D.C.L., op. cit. p. 92 reads as follows :

"The nature of the distinction between proof on a preponderance of probability and beyond reasonable doubt. In the

ولا يمكن أن ندعى اليقين ، لأنه غير موجود فى العالم الواقعى ، وكل ما يمكن أن نطمع فيه هو الاقتراب منه بدرجة كبيرة ، تتوافر عندما يمكن مقارنة الدليل بالواقع الملموس على وجه الاقتناع "convincing" ومن ثم يكفى أن يكون الدليل مستميلا المراجع تجاه هذا الاقتناع بأن يكون احتمال الوجود راجحاً "persuasive" حتى يغطى الغالب من الحالات التى يصادفها المراجع ويصبح عملياً .

ويتفق معيار الاحتمال الراجح هذا ، والمعبر عنه بالقطعية فى الوجود مع احتمال الحقيقة القضائية فى القانون المدنى المصرى للإثبات كما مر بنا فى القسم الأول من البحث (١) كما يتفق مع المعيار الذى يطبقه القضاء الانجليزى والأمريكى فى المسائل المدنية ، فهو يأخذ بمعيار الاحتمال الراجح فى تلك الحالات المدنية ويقتصر على التشدد فى حالات قانون العقوبات عند إثبات الجرائم فيتطلب كمعيار للثبوت فيها أن ينفى المحلفون الشك المعقول . وقد عرف البعض (٢) هذا الشك المعقول بأنه الشك

---

course of academic discussion concerning the same matter, language is occasionally used which suggests that is a scale of persuasion capable of being expressed in terms of differing percentage of certainty. So far as an inquiry into past events is concerned this is of course a mere figure of speech, for the state of mind known as absolute certainty is one which either does not exist at all, or is not conceivable by man, but such language is liable to be misleading, even when due allowance is made for its net aphorical nature."

(١) راجع ص ١٧ قبله .

(2) Rupert Cross, op. cit., p. 90 at the bottom, reads as follows :

Lord Maugham one defined a reasonable doubt as "the doubt which men of good sense may reasonably entertain not the doubt of a fool or a person of weakness of mind."

الذى يقبله الشخص العاقل ، وليس الشخص المختل ، الضعيف القوى العقلية (١) . وقد اقتضى هـذا التشدد فى الإثبات بالاقتراب من درجة التأكد طبيعة العقوبة فى المسائل الجنائية لأنها تقيد الحريات الشخصية . ومن ثم يلزم الاقتناع الكامل أى التأكد من ارتكاب الجريمة .

ويعتبر معيار القطعية للوجود بالتعريف الذى أعطيناه موضوعياً (٢) لا تكون درجة الاختلاف بين المراجعين عند تطبيقه فى الحياة العملية كبيرة ، ومن ثم فهو إن لم يقض على الجانب الشخصى لحكم المراجع على الأدلة ، فقد خفضه إلى درجة قليلة جداً وحصره فى حدود ضيقة . ويكون دور المراجع أن يطبق هذا المعيار على الأدلة التى تقابله لينتهى إلى الحكم على كل منها فى ناحية وجوده .

وسنحاول فيما يلى تطبيق هـذا المعيار على الأدلة بحسب مصدرها أو شكلها :

— أولا —

الكتابة

لا يختلف تعريف الكتابة فى المراجعة عما جاء بالقسم الأول بل أن هـذا التعريف يقترب إلى حد كبير من التعاريف التى أعطاها فقهاء القانون الانجليزى للفظ « محرر » Document ونورد التعريف التالى وما يستند إليه .

''Documents : There appears to be no exact definition of a document, but for the present purposes a document may be described as any substance on which writing, figures, or other symbols are marked (a). It is immaterial what substance (b)

---

(١) المرجع السابق .

(٢) راجع في تعريف الدليل الموضوعى — الباب الاول ص ١٤٠ .

is used, and whether the marks are printed, typewritten, engraved, embossed, or otherwise delineated'' (1)

The writer referred to :

(a) ''Stephen, Digest, 3 Documents include books, maps, plans, drawings, and photographs for the purpose of evidence, Act, 1938 ... and possibly a dictaphone record of an oral admission or a tape recording of a conversation.''

(b) He also referred to :

''Day, R.V. (1908), Provided it is capable of being evidence.

''Sky-writing and words projected on a cinema screen do not seem at first to satisfy a test which certainly never contemplated the first form of writing, but secondary evidence may be admissible.'' (2)

يبين من هذا التعريف اشتمال الكتابة على الإقرار المكتوب . ولكن يقترح الباحث أن تبقى للإقرار ، والشهادة ذاتيتهما مستقلتين عن الكتابة على الرغم من التعبير عنهما بوسيلة الكتابة . ويسند اقتراحه بأن الإقرار والشهدة تكونان اخباريتين عن حوادث أو وقائع ماضية والاخبار لا ينطوى على إنشاء أو إنهاء ، وإنما يكشف عن وقائع قامت قبل صدوره فى حين أن الكتابة تتناول إثبات اتفاقات معاصرة فالدليل الكتابى هو الكتابة التى تعد مقدماً وقت نشوء التصرف لإثباته (٣) وعلى ذلك

---

(1) G. D. Nokes, ''An introduction to Evidence'', University of London, 1956, p. 372.

(2) op. cit. p. 372.

(٣) الدكتور عبد المنعم فرج الصدة ، مرجع سابق — القسم الاول ، فقرة ٢٦٠. جاء بها :

الاقرار ليس تصرفا قانونيا يراد به انشاء حق أو انهاؤه ، وانما هو اعتراف بواقعة قانونية مدعى بها ، فهو ليس الا اخبارا بواقعة ، والاخبار

يقصر الباحث الكتابة اصطلاحا على ما تتناوله من اتفاقات منشئة لالتزامات أو حقوق ، أو تعديلها ، انهاء القائم منها . وعلى ذلك يكون التعريف الذى يعطيه الباحث للكتابة فى المراجعة كما يلى :

يقصد بالكتابة فى المراجعة « البيانات الرقمية واللفظية التى تفيد مفرداتها منفصلة أو مجتمعة فى السياق ((contexte)) إثبات واقعة قانونية أو تصرفاً قانونياً منشئاً لالتزامات ، أومعدلاً لها بتعليقها على شرط أو إضافتها إلى أجل ، أو منهياً لها » . ينطبق هذا التعريف على البيانات الكتابية اللفظية كالعقود وفواتير الشراء والبيع ، وقرارات مجلس الإدارة

لا ينطوى على انشاء أو انهاء وانما يكشف عن واقعة قامت قبل صدوره . وقد يحصل أن يتخذ الاقرار ستارا لتصرف انشائى ، وهذا الاعتبار يقتضى أن نخلع على الاقرار من خصائص التصرف ، وقد كان هذا سببا في أن الفقهاء ، رغم اختلافهم في التصوير ، يكادون يتفقون على الخصائص الجوهرية للاقرار . فاذا وضعنا هذه الحقيقة الى جانب التصوير الذى انتهينا اليه امكننا ان نرد خصائص الاقرار الى فكرة موحدة ، وهى أن هذه الخصائص والاحكام تتحدد باعتبار الاقرار عملا اخباريا ، ويدخل فيها خصائص التصرف القانونى وأحكامه بما لا يتعارض مع طبيعة الاقرار .

وجاء بالفقرة ٢٦٢ ما يلى : ويجب مراعاة التمييز بين الاقرار المكتوب ولا سيما غير القضائى ، والسند الكتابى . فهناك ما يدعو الى الخلط اذ يمكن القول أن كل كتابة موقع عليها تتضمن اقرار ممن وقعها بما ورد فيها ضده على اساس هذا النظر نجد أن بعض الشرائع تعتبر الدليل الكتابى صورة من صور الاقرار كالشريعة الاسلامية والقانون البرتغالى والمراكشى غير ان هذا القول على اطلاقه غير صحيح . فالدليل الكتابى هو الكتابة التى تعد مقدما ، أى وقت نشوء التصرف ويكون الغرض منها اثبات هذا التصرف . أما الاقرار المكتوب فيكون اعترافا لاحقا لنشوء التصرف او حصول الواقعة وتكون الكتابة فيه من جانب واحد ، وليس لهـا طابع الدليل الكتابى وقد يقع هذا الاقرار في سند كتابى ولكنه حينئذ يأتى عرضا ، وبصفة تبعية ، فلا يكون هو الموضوع الاصلى للمحرر .

والجمعية العمومية للمساهمين وبيانات الدليل المحاسبي ، والبيانات المحاسبية المقيدة بكافة الدفاتر والمستندات نظراً لأنها جميعاً إما تنشيء حقاً أوالتزاماً أو تعدله أو تنهيه بالوفاء أو ما فى حكمه .

ويكون التعريف قد أخرج من نطاقه الكتابة التى تشير أو تدل على وقائع ماضية اخبارية عن طريق الإقرار أو الشهادة على ما سيأتى شرحهما فيما بعد لأنهما تفيدان الاخبار بالحاصل فى الماضى ، ومن ثم تكون لها أهميه فى الإثبات فى المراجعة لأنها تتعلق بكل ما يؤدى إلى جمع الأدلة التى ترجح صدق القوائم المالية الختامية ، حتى يأتى الرأى على أساس سليم .

وتشمل البيانات الرقمية جميع صور الأرقام سواء أكانت بسيطة أم مركبة فى عمليات حسابية أو معادلات جبرية ، أو مقرونة برسوم أو خرائط هندسية ، وتشمل البيانات اللفظية جميع الألفاظ من حروف وأسماء وأفعال وظروف وصفات وتستعمل للتعبير عن معلومات أو أفكار ، فتخرج بذلك الألفاظ المتناثرة التى لا تتركب منها مقاطع كلامية تؤدى معنى فتكون لغواً .

ويتسع هذا التعريف لتدرج ضمنة الدفاتر والمستندات المحاسبية والاحصائية التى يستخدمها المشروع كما أسلفنا .

فإذا أخذت الكتابة شكل العقود فقد تكون محررات عرفية ، وقد تكون محررات رسمية بالمعنى الذى أسلفناه فى القسم الأول من البحث (١) ، والذى توجد نظم مشابهة له فى كل الدول الأخرى .

فإذا كان العقد عن شراء أو بيع عقار ، وجب طبقاً لحكم القانون المدنى المصرى أن يكون مسجلا ، حيث لا تنتقل الملكية فى العقار

(١) راجع القسم الاول من البحث ص ٤٣ — ٦٠ .

إلا بالتسجيل . ولذلك يجب على المراجع أن يثبت اطلاعه على العقود المشهرة بطريق التسجيل (١) لأنه لا يرتب العقد قبل الشهر بطريق التسجل سوى التزامات فى ذمة المتعاقدين .

ويتطلب الكتاب المراجعون الإنجليز كذلك عند تحقيق بند الأراضى والمبانى الاطلاع على عقود الملكية للتأكد من صحتها ، وبقاء الملكية لصاحب العقار (المشروع) فى تاريخ اقفال الميزانية ، ويمكن للمراجع الحصول على شهادة المحامى أو شهادة التسجيل العقارية (٢) .

كما يشترط Howard F. Stettlr فى كتابة Auditing Principles ص٣٧٨ أن يطلع المراجع على عقد الملكية المسجل ، وأن يحصل على رأى المحامى المختص ، أو وثيقة التأمين على العقار التى تثبت ملكية العميل للعقار .

من هذا يتضح أنه لا يتحقق إثبات ملكية العقار إلا بالإطلاع على العقد الرسمى فى كل من الجمهورية العربية المتحدة وانجلترا والولايات المتحدة

أما العقود الأخرى عن شراء وبيع المنقولات فهى تنقل الملكية بذاتها فور التعاقد إذا كان محلها معيناً بذاته ، ويملكه الملتزم كالسيارة والآلة . فإذا كانت معينة بنوعها فلا تنتقل الملكية فيها إلا بإفراز هذا الشىء (م ٢٠٤ ، ٢٠٥ قانون مدنى مصرى) (٣) .

وتعد فاتورة الشراء المخلصة أو المصحوبة بإيصال السداد عقد شراء

---

(١) المادة ٩٣٢ ، ٩٣٤ / ١ مدنى وتنص الاخيرة على ما يأتى :
في المواد العارية لا تنتقل الملكية ولا الحقوق العينية الاخرى سواء أكان ذلك فيما بين المتعاقدين ام كان في حق الغير الا اذا روعيت الاحكام المبينة في قانون الشهر العقارى (القانون ١١٤ لسنة ١٩٤٦) .

(٢) Walter W. Bigg, "Spicer and Peglar's Practical Auditing" 15th ed. (HFL publishers, London 1965 p. 152.

(٣) راجع ص ١٧٦ من القسم الثانى التعريف بهما .

منقولات معينة بذاتها أو بنوعها حسب الأحوال . ويشترط أن يتوافر في الفاتورة عناصر العقد من تراض على محله ، ووجود سبب صحيح ، وارادة سليمة صادرة ممن يملك أهلية التصرف . ومن ثم يلزم أن تشتمل الفاتورة على المبيع كمية وقيمة وسداد الثمن بالطريقة المتفق عليها ، ويتم القيد بالدفاتر المحاسبية من هذين البيانين .

على أنه يمكن اعتبار الفاتورة أيضاً عقداً ، إذا لم يصحبها أو لم يعقبها السداد ولو لم تحمل توقيع المشترى القابل وسكت عن ذلك ، إذ يجوز اعتبار سكوت القابل قبولا للتعاقد الذى تتضمنه الفاتورة استثناء من مبدأ « لا ينسب لساكت قول » إذا أحاطت به ظروف ملابسة من شأنها أن تجعله يدل على الرضاء . وقد ضرب التقنين المصرى ثلاثة أمثلة لذلك نوردها :

١ — طبيعة المعاملة أو العرف التجارى ، كما أذا أرسل التاجر البضاعة لمن طلبها وأضاف فى الفاتورة شروطاً مستجدة سكت عنها المشترى ولم يبادر إلى رفضها ، والعرف التجارى كما فى حالة إذا أرسل مصرف بياناً لعميله عن حسابه فى المصرف وذكر أن عدم الاعتراض على هذا البيان يعد إقراراً له .

٢ — وجود تعامل سابق بين المتعاقدين « فإذا طلب العميل من التاجر شيئاً ، وعوده التاجر فى معاملات سابقة أن يرسل له ما يطلبه ، كان للعميل أن يعتبر سكوت التاجر فى هذه المرة أيضاً قبولا . وقد يكون هناك عقد سابق بين الطرفين ، فيستخلص من السكوت قبولا إذا كان العقد الجديد من مكملات تنفيذ العقد السابق أو معدلا له أو فاسخاً .

٣ — تمخض الإيجاب لمنفعة من وجه إليه . وذلك كالهبة تعرض

على الموهوب له فيسكت فيعتبر سكوته قبولا (١) .

وقد نظمت المادة ٩٨ مدنى هذه الأحوال ، وهذه الأمثلة لم ترد على سبيل الحصر ، فكل سكوت تحوطه ملابسات تدل على الرضا ، فهو سكوت ملابس ويعتبر قبولا (٢) .

ولا يعتبر القانون صورة فاتورة البيع دليلا فى مواجهة المشترى ، لأنها من صنع البائع ولا تحمل توقيع المستوى . ويشترط القانون المصرى للإثبات لاعتبار المحرر العرفى دليلا فى الإثبات أن يكون موقعاً ممن ينسب إليه صدوره بما يفيد رضائه بالإلتزام ولما كانت الفاتورة موقعة من البائع فلا تثبت له حقاً استناداً للمبدأ العام القائل بأنه لا يجوز لأى خصم أن يصنع لنفسه دليلا من فعله مع استثناء دفاتر التاجر من هذا الأصل (٣)

على من أنه من ناحية أخرى يجوز اعتبار صورة فاتورة البيع دليلا كتابياً للمشروع يثبت التزام موظف الخزينة بقيمة المبلغ الذى قبضه نقداً ثمن البضاعة المبيعة التى سلمها البائع للعميل . وبذلك فهى تثبت تداول السلعة فى شكل كمية وقيمة ونقص التزام البائع - فى مواجهة المشروع - بكميتها وقيمتها، وزيادة إلتزام موظف الخزينة بالقيمة فى مواجهة المشروع. وإذا كانت صورة الفاتورة عن مبيعات آجلة، فإنه فإضافة إذن الإستلام الموقع من العميل ومستندات الشحن يمكن اعتبارها دليلا قانوناً — ويكون التوجيه المحاسبى بنقص عنصر البضاعة المخزونة بكميتها وقيمتها وتحميل المشترى بقيمتها ، أو موظف الخزينة حتى يسلم مافى عهدته — متفقاً مع التكييف القانونى .

ويتصل بعمليات الشراء والبيع الآجل تحرير أوراق القبض وأراق الدفع وهى تعد أوراقاً تجارية قانوناً نظم أحكامها القانون التجارى

(١) ، (٢) :
الدكتور عبد الرزاق السنهورى « الوجيز فى شرح القانون المدنى — نظرية الالتزام بوجه عام — دار النهضة العربية طبعة ١٩٦٦

(٣) راجع ص ٢٣ ، ٥٨ من القسم الاول للبحث .

المصرى فبين الشروط الشكلية والموضوعية اللازم توافرها فى الورقة كسند إذنى أو كمبيالة يوقعها المشروع أو يتسلمها من العميل وتكون فى الحالة الأولى أوراق دفع وفى الحالة الثانية أوراق قبض فى مفهوم علم المحاسبة . ويلزم لإثبات وجود هذه الأوراق توقيعها ممن يحتج عليه بها ، وبيان القيمة الواجبة السداد وبيان وصول مقابل الوفاء وأن تكون صالحة للمطالبة بقيمتها قانوناً فلم يلحقها التقادم حيث نصت المادة ١٩٤ تجارى مصرى على أحكام هذا التقادم (١) .

ويشتمل القانون الإنجليزى أيضاً على نص يعرف السند الإذنى . promissory Note بأنه وعد غير مشروط بالكتابة صادر من المتعهد بتوقيعه لدفع مبلغ عند الطلب أو فى تاريخ معين لإذن شخص آخر هو المستفيد أو لحامل السند (٢) .

كما يتصل بعمليات الشراء والبيع ايصالات السداد التى يتسلمها المشروع من الغير ، وصور ايصالات السداد التى يعطيها المشروع لعملائه . كما تعد كشوف الأجور الموقعة من العاملين عن المبالغ التى تقاضوها أجوراً عن خدماتهم أدلة كتابية . وتعد الشيكات أيضاً أدلة كتابية على السداد إلى جانب اعتبارها نقوداً كالموجودة بالخزائن .

وتعد جميع المكاتبات الداخلية كإذن الصرف من المخازن ومحاضر الجرد والتسليم وأوراق الشراء ومستندات الشحن ، والسجلات الاحصائية والبيانية أدلة كتابية لأنها تحدد التزامات الموظفين قبل بعضهم البعض او قبل المشروع كوحدة قانونية .

---

(١) المرحوم الدكتور امين محمد بدر « الاوراق التجارية في التشريع المصرى — الطبعة الثانية سنة ١٩٥٤ القاهرة ص ٢٩٤ وراجع نص المادة في التقنين التجارى المصرى .

(٢) Herbert Jacobs, "Stevens" Elements of Mercantile Law, 10th ed., Great Briétain, 1938, pp. 389 — 402.

هل تعتبر هذه الادلة الكتابية قاطعة الوجود أم غير قاطعة (ظنية) ؟

تطبيقاً للمعيار الذى وضعناه ، فإن جميع هذه الأدلة تتصل بوسائل انتاجها من ناحية ، وبالحقيقة التى تتجه لإثباتها من ناحية أخرى ، ففاتورة الشراء يفحصها المراجع لاتصالها بواقعة الشراء التى تثبتها ، وهى حقيقة واقعية واقعية، ثم يفحص قيدها المحاسبى وتوجيهه بدفتر الأستاذ ليتأكد من سلامته محاسبياً كما أن فاتورة الشراء تكون صادرة عن المودر ويمكن للمشروع أن يحتج بها عليه فى جميع ما ورد بها من بيانات باعتبارها عقداً ينظم العلاقة بين المتعاقدين وهى تنصب أخيراً على الحقيقة الواقعية. لذلك فهى تعد دليلا . ولما كانت ثابتة بالكتابة ، ولا يبعث مظهرها الخارجى على الشك فيها فإنها تكون قاطعة الوجود . ويقاس على ذلك بقية صور الأدلة الكتابية التى أوردناها .

لذلك يمكن القول أن الأدلة الكتابية ، متى استوفت خصائص الدليل بصفة عامة ، ولم يبعث مظهرها الخارجى على الشك فيها ، تكون قاطعة الوجود .

— ثانيـــــا —
الاقـــــــرار

يشغل الاقرار مركزاً تالياً للكتابة فى المراجعة . تعد القوائم المالية الختامية المقدمة من مجلس الإدارة إلى الجمعية العمومية للمساهمين إقرارات بنتائج أعمال المشروع خلال المدة المنقضية ومركزه المالى فى مواجهة الغير. كما تعد إقرارات أيضاً ، الشهادات التى يطلبها المراجع من الإدارة عن الأصول الثابتة ، وإجراءات الجرد وصحة التقييم للمخزون السلعى ، وعدم وجود دائنيه للغير خلاف المقيد بالميزانية ، والاستثمارات ، ويستفيد المراجع من هذه الإقرارات لتدعيم الفحص الذى أجراه ، فلا تجعله

يسترسل فى الإثبات ، ما دام قد استنفد الوسائل العادية للبحث ، وأكدت الإدارة النتائج التى وصل إليها عن طريق تلك الإقرارات .

وقد أوضح بحق الأستاذان متولى الجمل ومحمد السيد الجزار بأن على المراجع أن يقوم بنفسه بجميع الإجراءات اللازمة لاقتناعه بصحة البيانات المحاسبية . ولكن نظراً لأن بعض هذه البيانات قد لا يكون فى إمكان المراجع عملياً تحقيقه تحقيقاً كاملا ، فإن المراجع بعد أن يستوفى جميع ما يمكنه اتخاذه من خطوات أخرى — يجد من الأنسب أن يحصل على شهادة أو إقرار من المسئولين بالمنشأة بأن العملية المعينة أجريت وأثبتت بشكل سليم ، ومن أمثلة هذه الشهادات سلامة الجرد ، إضافات الأصول الثابتة وأنها إضافات رأسمالية حقيقية حدثت خلال السنة ، إدراج جميع الالتزامات المعلومة ، تمثيل رقم المدينين بعد خصم مخصص الديون المشكوك فيها قيمة الديون الجيدة القابلة للتحصيل ، جرد العهد الفرعية فى المكاتب التى لم يتمكن المراجع من زيارتها (١) .

ويضيف الكاتب « أن هـــذه الشهادات أو الإقرارات لا تعفى المراجع من المسئولية إذا تبين أنه أهمل فى اتخاذ إجراء إيجابى كان يمكنه اتخاذه فى الظروف المحيطة بالمنشأة . والفائدة الوحيدة لمثل هذه الشهادات هى حماية المراجع الذى إستوفى جميع إجراءاته ، ومع ذلك فقد ظلت بعض الأمور خافية عليه بسبب إهمال الإدارة أو تعمدها ذلك » (٢) .

ويرى الباحث أن هذه الإقرارات (الشهادات) لا تخلو من فائدة فى الإثبات فهى تؤكد صحة البيانات الواردة بهـا ، وتنفى ما يخالفها بحيث

---

(١) الاستاذان متولى الجمل ، ومحمد السيد الجزار «أصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية متنوعة الجزء الثانى طبعة ٦٧/٦٨ ص ٣٠٥.»
(٢) المرجع السابق ص ٣٠٥ .

ترفع عن كاهل المراجع ، فى حالة عدم وجود ما يشكك فى صحة بيانات الإقرارات ، مسئولية مداومة البحث لكشف ما قد يظهر من مخالفات أو تغييرات ، وتعقد مسئولية الإدارة كاملة عند ظهور ما يناقض هذه البيانات .

وعلى ذلك فهذه الإقرارات الداخلية تؤدى وظيفتها فى تعزيز بيانات القوائم المالية الختامية فى الأحوال وبالشروط الآتية :

أولا : الحالات التى يكون التحقق من بعض العناصر تحققاً كاملا — يكفى لاطمئنان المراجع إلى سلامتها وصحتها — مستحيلا أو متعذراً .

ثانياً : أن يستنفد المراجع الإجراءات الممكنة التى تلزم كل باحث مجد للتحقق منها فى هذه الظروف ، فلا يتراخى فى اتخاذ إجراءات تمليها الظروف اعتماداً على الشهادة .

ثالثاً : ألا يتناقض معها ظاهر الحال ، كأن توجد قرينة تناقض بيانات الشهادة مما يدعو إلى تهاتر دلالتها وجووب التدقيق فى البحث عن الحقيقة .

رابعاً : أن تفيد صيغتها نفى العلم بأية بيانات جوهرية تكمل - أى تجاوز - أو تخالف ما أفصحت عنه القوائم ، وذلك حتى تدفع الإقرارات بهذه الصورة الجدية الإدارة إلى التفكير ملياً قبل إعطائها وإلى التحرز والحرص فى الإدلاء بالبيانات . ومن شأن هذه الصيغة أن تساعد على تحقيق مبدأ شمول الإثبات ونفى حدوث ما لم تظهره القوائم المالية فى الحدود الممكنة .

وفى رأى الباحث أنه إذا استوفت الإقرارات هذه الشروط ، واستخدمت فى الأحوال المذكورة آنفا ، يكون السعى للحصول عليها مبرراً — وفيما عدا ذلك تغدو من قبيل تحصيل الحاصل .

أما الإقرارات والشهادات التى يحصل عليها المراجع من مصادر خارجية فى صورة مصادقات المدينين وكشوف حسابات من البنوك وشهادات عن إيداع المخزون بالمستودعات العامة ، أو الاستمارات لدى البنوك ، فإنها جميعاً تتسم بالأهمية فى الإثبات لأنها تصدر عن أشخاص ليسوا أصحاب مصلحة فيها ، وأنها تقرر التزامهم بما ورد فيها من التزامات ، ولأنها تقترب من الواقع كثيراً فتثبت الحقيقة الواقعية . ولذلك يعتمد عليها المراجع فى الإثبات بصفة أساسية .

ويصدق على الإقرار فى المراجعة التعريف الذى ورد بالقسم الأول من البحث ، كما يلزم أن تتوافر فيه الخصائص العامة باعتباره إقراراً غير قضائى [1] .

هل تعد الاقرارات والشهادات قاطعة الوجود أم قاطعة (ظنية) ؟

نظراً لأن هذه الاقرارات صادرة ممن يحتج بها عليهم ، ومتصلة بوسيلة إنتاجها من جهة طلبها منهم ، ومتصلة بالحقيقة الواقعية أو الحقيقة المحاسبية وتنصب عليهما ، لذلك يصدق عليها وصف أدلة بحسب المصدر. ولما كانت ثابتة بالكتابة ، ولا يبعث المظهر الخارجى للمحرر الذى يتضمنها أى شك فى حدوثها فإنها تكون قاطعة من حيث الوجود .

— ثالثـــا —

شهـــادة الشهـــود

لا يختلف تعريف الشهادة فى المراجعة عنها فى القانون فيما عدا عدم حدوثها فى مجلس القضاء . فيقصد بها أخبار الإنسان بواقعة صدرت

---

(١) القسم الاول من البحث ص ٧١ — ٨٠ .

من غيره ويترتب عليها حق لغيره . ويشترط أن يكون قد رآها أو سمعها بنفسه (١) .

ويجب أن تصدر الشهادة عن شخص يوثق بأقواله ، وألا تكون له مصلحة فى الأدلاء بها بمعنى ألا يكون مسئولا مباشرة عن العمل الذى يدخل فى اختصاصه موضوع الشهادة لأنه لا يذكر الحقيقة المجردة وإنما يطعمها بما فيه تحقيق كفاءته أو مصلحة الشخصية أو لإخفاء اختلاس أو خلافه .

وتكون الشهادة مكتوبة أو شفهية . وتفضل الشهادة المكتوبة الشهادة الشفهية لأنها تكون موقعة ممن صدرت عنه ويستطيع المراجع الاحتفاظ بها ، والاستفادة منها . أما الشهادة الشفهية فليست ذات أهمية فى الإثبات فى المراجعة نظراً لأنها تكون عرضة للنسيان . وإذا أثبتها المراجع فإنه قد يعدل فى عبارتها بما يجعلها تؤدى معنى مختلفاً عن غير قصد منه فضلا عن أن قوتها الإقناعية فى ثبوت الحقيقة تكون ضعيفة على ما سيرد فى الفصل الثالث .

وقد عبر الأستاذ الدكتور R. K. Mautz (٢) فى مقاله Competence of Evidential Matter المنشور بكتاب Readings in Auditing بأن المراجع يحصل على الأدلة بوساطة الاستفسارات من الموظفين المختصين ويجب أن تنحصر فى ذكر الحقائق ما أمكن . وإذا صدرت عن أشخاص ذى خبرة فيجوز أن يدلوا برأيهم الفنى إلى جانب هذه الحقائق . وقد تناول قانون الإثبات الإنجليزى الشهادة التى تصدر عن خبير وأجاز أن تتناول الرأى الفنى إلى جانب ذكر الحقائق

(١) القسم الاول

(٢) R. K. Mautz, An article published by Johnson & Brasseux Readings in Auditing p. 68.

أما الشهود العاديون فلم يجز لهم أن يبدوا رأيهم فى موضوعات الشهادة وإنما تقتصر شهاداتهم على ذكر الحقائق التى رأوها أو سمعوها مباشرة . ويقصد بالرأى أى استدلال من الحقائق الملاحظة ويجب أن تقتصر الآراء على الملاحظات التى باشروها بأنفسهم .

ويحصل المراجع على نوع من هذه الشهادة يتضمن حقائق وآراء بالنسبة لشهادة الموظفين ذوى الخبرة فى المشروع . فيحصل المراجع على شهادة مدير الائتمان عن معدل الديون المعدومة والمشكوك فيها ولا يجب أن يكتفى المراجع بهذه الشهادة ولكن يلزم أن يختبر مدى صدقها وإمكانية الاعتماد عليها بمقارنتها بالأدلة الأخرى .

أما الشهادة عن الحقائق فيحصل عليها المراجع من أغلب الموظفين مثل عمال الباب ، الذى يمكنه أن يطلع على دفاترهم المقيد بها خروج البضاعة ، وصور المكاتبات المتبادلة بين المشروع والغير ، أذون صرف عن المواد الخام ، والمواد المساعدة فى الإنتاج ، التقارير التى يعدها رؤساء الأقسام عن سير العمل وتنفيذ خطة الإنتاج .

وعلى العموم يجب أن يخضع المراجع هذه الشهادة للتحقيق عن طريق مقارنتها بأدلة أخرى أو قرائن يستنتجها المراجع لبيان مدى صدقها وإمكان التعويل عليها .

هل تعتبر الشهادة قاطعة في وجودها أم غير قاطعة ؟

إذا كانت الشهادة ثابتة بالكتابة ولا يبعث مظهرها الخارجى على الشك فى سلامتها تكون قاطعة فى وجودها . أما إذا تناقضت مع أدلة أخرى أو كان مظهرها لا يدعو الارتياح ويبعث على قيام الشك فيها تكون غير قطعية . كذلك فإن الشهادة الشفهية لا تعتبر ثابتة بالكتابة وبالتالى تكون غير قطعية فى وجودها (ظنية) .

— رابعـــــــا —

الاشيـــــاء أو الوجـــــود الفعـــلى

تعد الأشياء المادية أهم أدلة الإثبات فى المراجعة وفى القانون . ويعتبر القانون الإنجليزى الأدلة المستمده من الأشياء أدلة حقيقية تمييزاً لها عن الأدلة المستمدة من الأشخاص ويقصد بالأشياء تلك المادية مستقلة عن المستندات والأدلة الكتابية ، التى تقدم للمحكمة أو لأى غرض آخر (١) .
ويتم إدراك الأشياء كأدلة عن طريق الحواس كالبصر والسمع واللمس والشم والذوق كل بما يناسب حالة الشىء المدرك (٢) .

ويجيز قانون الإثبات الجديد المصرى إنتقال المحكمة أو أحد قضاتها لإجراء المعاينة ، أو إنتداب خبير لمعاينة الأشياء التى لا يكون للمحكمة

---

(١) G. N. Nokes op. cit. p. 404 runs as follows :

"Things used as proof may conveniently be called real evidence for court or for an other objective...."

"Material objects : In its most common use real evidence means material objects, other than documents produced for the inspection of the court. These objects are usually called exhibits, though this term also includes documents. The perception of real evidence is usually by sight; but it may involve other senses. A musical instrument may be both seen and heard, weapons may be seen and touched, to ascertain their sharpness and weight; and the contents of a bottle may be percieved by sight; smell and staste. Thus real evidence cannot be limited to objects which are inspected, but includes those otherwise examined."

(٢) Ibid

ثمة دراية بها لأنها فنية على أن يقدم الخبير تقريره للمحكمة على النحو المبين بالقسم الأول .

أما في المراجعة ، فإن المراجع يثبت الوجود الفعلي للأشياء من خلال معاينتها أو فحصها ومن خلال الملاحظة أو الجرد الفعلي أو حصر النقدية — ويعد الوجود الفعلي أصدق دليل على وجود هذه الأشياء المادية ولكنه لا يمتد إلى إثبات ملكيتها للمشروع أو قيمتها فيضطر المراجع أن يلجأ إلى الأداة الكتابية لإثباتها .

وقد عبر عن هذه الحقيقة الأستاذ الدكتور «موتز» فأبرز أن من أهم الأدلة المتاحة للمراجع التحقق من الوجود الفعلي للأشياء المادية . فيمكنه بالمعاينة التحقق من وجودها ، كما في النقدية بعدها ، والمخزون السلعي بجرده ، والاستثمارات بحصرها ، العدد والآلات بمعاينتها . ويلزم أن يعتمد المراجع على دليل آخر مستقل لإثبات صفة الملكية والقيمة (١) .

ومن ناحية ثانية يجب على المراجع ألا يقتصر في المعاينة على الوجود الفعلي للأشياء ، وإنما يجب أن يثبت حالة البضاعة أو الأصل ونوعه ، لأنه قد يكون الشيء محل المعاينة في حالة لا تصلح لاستعماله ، كالبلى والتقادم ، ومن ثم يجب أن يأخذ المراجع هذه النواحي في إعتباره .

وقد أوضح الأستاذان الجمل والجزار أن المراجع يكون مسئولا عند إجراء المعاينة عن الآتي :

١ — أن يكون قادراً على التعرف على الشيء محل الجرد — فمثلا تكون أوراق القبض مستوفاة لشروطها .

---

(١) R. K. Mautz "Fundamentals of Auditing, 2nd edition, John Willey Inc. (1964), p. 66.

٢ — أن يكون قادراً على تمييز درجة الجودة والصلاحية للاستعمال ـ التمييز بين الحقيقى والمزيف .

٣ — أن يكون قادراً على التأكد من العدد الصحيح فى الجرد . فيجب أن يجرى الجرد للبضاعة فى أماكن مختلفة دفعة واحدة فى وقت واحد حتى لا تتكرر بنقلها وإعادة جردها . فإن لم يتيسر ذلك فيمكن ختم ماتم جرده منها بالشمع حتى لا يعاد إستعماله .

٤ — أن تؤخذ شهادات الإيداع بالحذر والحرص الكافى ، وفى حالة الشك يطلب الأشياء المودعة أو ينتقل لجردها بنفسه (١) .

وتقتصر المعاينة على الأشياء المادية ، ولا تتيسر بالنسبة للأشياء المعنوية فلا يمكن التحقق من الشهرة مثلا — كما أن سهولة معاينة الأشياء المادية يحدها ويقلل من قيمتها ما قد يعتور المعاينة من أخطاء نتيجة عدم دقتها ، عدم القدرة على تمييز حالة أو نوع الشىء المادى هذا فضلا عن أنها لا تحقق إلا الوجود الفعلى دون الملكية بالقيمة من تاريخها ولذلك ينبغى على المراجع أن يبذل جهده حتى يتلافى ما تتعرض له من عيوب .

هل يعتبر الوجود الفعلى (الاشياء) قاطع الوجود أم لا ؟ :

لا شك أن الوجود الفعلى للأشياء عن طريق المعاينة بالحواس ، وهى أقوى من الكتابة ، يعتبر قاطعاً . ولا يغنى هذا الوجود الفعلى عن الحاجة إلى الدليل الكتابى لإثبات الملكية بالقيمة فى تاريخ هذا الوجود . لذا فإن المراجع يعتمد على الكتابة فى إثبات الجانبين الإخرين ، وهى كما رأينا قاطعة الوجود .

(١) المرجع السابق الجزء الاول طبعة ١٩٦٨ ص ٣٠٠ — ٣٠٢ .

— خامســـا —

القـــــــــــرائن

عرفنا القرائن فى الفصل السابق ، وبينا الفرق بينها وبين الدليل ، كما أعطينا بعض صور لها . وانتهينا إلى أنها إثبات غير مباشر يستبدل حقيقة متصلة بالحقيقة محل الإثبات ، لتعذر إثبات الأخيرة . وتسمى الحقيقة المتصلة بالأساسية . يجب أن تكون هذه الحقيقة ثابتة بدليل من جهة مصدره أى أن يكون وجودها قاطعاً .

ولما كانت القرائن تعتمد فى إستنتاجها على واقعة أساسية يثبتها المراجع لذلك ينبغى أن تكون تلك الواقعة مستندة إلى دليل قاطع الوجود بالمعنى السابق إيضاحه .

يخلص مما سبق أن الأدلة المتعارف عليها بحسب شكلها المادى ومصدرها ، تستوفى جميعاً معيار الوجود القطعى فيما عدا الشهادة الشفهية ، وهى نادرة الاستخدام فى الإثبات ويمكن لذلك إغفالها مع التوصية بعدم الاعتماد عليها من حيث الوجود ، حيث أن النادر لاحكم له ولا يؤثر على القاعدة العامة .

وحيث أن معيار الوجود القطعى انطبق على الأدلة المتعارف عليها لذا فإننا نرى الأخذ به لما يحققه من موضوعية وثبات وفائدة عملية .

الفـــرع الثـــالث

الادلة كقـــوة اقنـــاع بثبـــوت الحقيقة الواقعيـــة والحقيقة المحـــاسبية

« إن مهمة المراجع لها خطورتها ، ويجب عليه لانجازها أن يحصل على جميع البيانات والإيضاحات التى تلزمه ، وألا يكتفى بما هو مدون

بالدفاتر بل عليه أن يستعمل خبرته العملية فى اكتشاف أية عمليات لاتكون مقيدة ، وأن يقتنع بأن العمليات عولجت معالجة علمية فنية صحيحة ، حتى يتمكن من تكوين رأى نهائى بأن حساب الأرباح والخسائر يظهر النتيجة الحقيقية لأعمال المشروع عن مدة معينة ، وأن الميزانية تبين حقيقة المركز المالى للمشروع فى نهاية تلك المدة (١) » .

فى إطار تلك المهمة ، وما أوضحته من عدم الإقتصار على إثبات المقيد فقط بالدفاتر وشمولها البحث عن إسقاط قيد عمليات حدثت فى الواقع ، يتحدد نطاق الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية محل الإثبات . ويمكن تحديد الأدلة كقوة إقناعيه بثبوتهما بالتالى .

إن إسقاط قيد بعض العمليات المالية بالدفاتر قد يحدث سهوا أو عمداً والاسقاط سهواً لا يثير مشكلة فإن المراقبة الداخلية تمنعه أو تكشفه عقب حدوثه فإن بقى شىء فإن المراجعة الاختبارية قد تصادفه . أما الاسقاط العمدى ويعبر عنه بالغش فقد يهدف إلى التلاعب فى الحسابات وإظهار القوائم بصورة غير حقيقية وقد يهدف إلى الاختلاس وتتعدد صور الغش والاختلاس وهى كثيرة غير محصورة ويعتمد كشفها على خبرة المراجع ، ونبرز فيما يلى بعض صورها بالأمثلة :

١ — اختلاس المقبوضات من أحد العملاء ، ثم محاولة تغطيتها بالمقبوضات من عميل آخر فى يوم تال (أى تجزئة المقبوضات) ويمكن كشفها عن طريق المكاتبات الواردة من العملاء أو المصادقات .

٢ — إثبات مردودات مبيعات أو مسموحات وهمية ، تقيد فى الجانب الدائن للعميل لتغطية مقبوضات مختلفة . ويمكن التخلص من قيمة

---

(١) الاستاذ الدكتور محمد على شحاتة « مراجعة وفحص الحسابات ص ١٣ .

المردودات بتزيف مستندات إعدامها باعتبارها تالفة . قد يكشف هذا عن طريق فحص التراخيص والاعتماد الصادر بهذه الإجراءات من المختصين .

٣ — إثبات مشتريات وهمية ، وتقديم مستندات مكررة ، واختلاس قيمتها . تكشف بوساطة فحص المستندات المقررة .

٤ — إثبات ديون معدومة تكون جيدة فى حقيقتها ، على أن يتم تحصيلها نسبياً بوساطة الموظفين مع ترك نسبة منها للعميل — يكشف عنها البحث عن مركز العميل المالى وتحقق عدم إفلاسه .

٥ — صرف إذون وهمية للإنتاج وبيع المواد الأولية المناظرة بمعرفة موظفى المخزن بالتواطؤ مع المسئول عن الإنتاج — يكشف عن طريق معدلات الإنتاج والإنتاجية الحدية بالمقارنة بالتغييرات الحدية للعمل ، ودالة الإنتاج المناسبة .

وقد ذكر الأستاذ الدكتور موتز أن حسابات المبيعات والمشتريات والمصروفات المتكررة ذات الأرقام الكبيرة هى التى تستخدم لاخفاء أية عملية غير سليمة لان أرصدة هذه الحسابات تبتلع هذه العمليات بسهولة دون تشويه جوهرى (١) .

ومع أن المراجع ليس مسئولا أساساً عن كشف الغش والاختلاس إلا أن القيام بالمراجعة وفقاً للمستويات المتعارف عليها من شأنه أن يؤدى إلى كشفها تبعاً للغرض الأساسى وهو إعطاء رأى فنى عن القوائم

---

(١) R.K. Mautz, op. cit., p. 266 reads as follows :

"Anyone with a transaction to "burry" tends to look for those accounts whose balance is large enough to absorb the item in question without any material distortion.

المالية الختامية . وتظل الادارة هى الجهة المسئولة عما تخفيه الدفاتر من غش أو إختلاس فى المرتبة الأولى ، لأنها تعلم علماً كاملا بكافة العمليات التى باشرتها المنشأة فى حين تقتصر معلومات المراجع على تلك التى يكتسبها من خلال فحصه للدفاتر(١) .

وقد أبرزنا فى الفصل الأول أن الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية هما محل الاثبات فى المراجعة . ويبدأ المراجع الاثبات فيقوم بتحليل القضايا الكلية المركبة التى تحويها القوائم المالية إلى القضايا البسيطة ، فيثبتها بالأدلة المتاحة ثم يستدل تلك الادلة على الحقيقة الواقعية كاملة ، ثم يثبت الحقيقة المحاسبية . وعلى ذلك نناقش المحاولات التى بذلها الفقه المحاسبى لقياس قوة الدليل الاقناعية ثم ندرس معيار قطعية الدلالة على الحقيقة الواقعية وعناصره وأساسه العلمى وتطبيقه على الأدلة المعروفة — وأخيراً ندرس معيار قطعية الدلالة على الحقيقة المحاسبية وعناصره وتطبيقه .

مناقشة محاولات قياس قوة الدليل الاقناعية :

يبدأ المراجع بإثبات القيود الدفترية التى ترجمت تلك الحقيقة الواقعية بالمقارنة بالأدلة التى تم القيد على أساسها ، ثم يبحث عن وجود أية عمليات أخرى أغفل قيدها سهواً أو عمداً . وبذلك يكون الإثبات جامعاً مانعاً ، ويتحقق مبدأ شمول الإثبات .

وقد قسم الأستاذ الدكتور محمد أحمد خليل تلك الأدلة إلى قسمين :

١ — الأدلة الخاصة بنظامية الدفاتر وهى تتكون عن طريق قيام

---

(١) Auditing Standards and Procedures, statement on Auditing procedure No. 33 op. cit. p. 9-11.

المراقب بفحص واختبار أنظمة الضبط الداخلى ، واكتشاف خللها أو عدم فاعليتها قد تتخذ قرينة على عدم نظامية الدفاتر . ويستطيع المراقب أن يجمع ما اكتشفه من أخطاء عن طريق المراجعة المستندية ويرفعها لمجلس الإدارة كدليل لعدم انتظام السجلات (١) .

٣ — الأدلة الخاصة بأصول وخصوم المنشأة . يحصل عليها المراجع وهو يحقق أصول وخصوم المنشأة ، عن الملكية وتتأتى عن طريق اشتراكه فى عمليات الجرد الفعلى ، وحصوله على شهادات معتمدة من الإدارة — وتهدف إلى التأكد من أن الأرصدة التى تظهر بالميزانية تمثل موجودات أو حقوقاً أو التزامات حقيقية ليست صورية (٢) .

يرى الباحث أن اطلاق تسمية الأدلة على نظامية الدفاتر غير سليمة لأن المراجعة المستندية تفيد الصدق وهو يختلف عن النظامية . ويعتقد الباحث أن الصدق هو المقصود كما أن الأدلة الخاصة بأصول وخصوم المنشأة هى أيضاً نتيجة مراجعة مستندية للتحقق من قيم الأصول والخصوم وملكيتها ووجودها . لذلك يظهر أنها أدلة من نوع واحد وأن تقسيمها مصطنع .

وقد سبق لمعهد المحاسبين الأمريكى أن قسم الأدلة إلى نوعين سديدة ، وكافية وتطلب فى مستوى الإثبات الذى أصدره سنة ١٩٥٤ أن تكون الأدلة سديدة وكافية . ثم أصدر النشرة سنة ١٩٦٣ وحاول فيها تحديد معنى السداد ، ومعنى الكفاية فأوضح أن الاولى تتعلق بكون الأدلة مناسبة وملائمة وصحيحة . واستطردت النشرة أنه يندرج تحت الأدلة بهذا المعنى الدفاتر والسجلات وما يعززها من المستندات كالفواتير بالإضافة إلى الأدلة

(١) الدكتور محمد أحمد خليل مرجع سابق طبعة ١٩٦٨ ص ٨٦ .

(٢) الدكتور محمد أحمد خليل — مرجع سابق ص ٨٦ .

التى يحصل عليها المراجع من ملاحظته وفحصه واستفساره ومصادقات الديون . كما أبانت أن سداد المستندات يتوقف على الظروف وأنها تخضع لاستثناءات كثيرة ولا يمكن تنظيمها بقاعدة عامة وأقترحت بعض القرائن ليسترشد بها المراجع لتقرير صحة وسداد الأدلة من بينها أن الأدلة الخارجية أقوى من الداخلية ، وأن توافر الرقابة السليمة يوفر ضماناً للاعتماد على بيانات القوائم المالية ، وأن حصول المراجع على الأدلة بنفسه أفضل فى الاقناع من الاعتماد على الأدلة غير المباشرة . وفى معرض تحديد مدلول الكفاية أوضحت النشرة أن مرجعها الحكم الشخصى للمراجع بعد دراسة الظروف المحيطة بكل حالة ، وله أن يسترشد بالعوامل الآتية :

١ — طبيعة العنصر .

٢ — مدى تعرضه لأخطاء جوهرية أو اختلاسات .

٣ — مدى تعرضه للخطر نتيجة عدم كفاية الرقابة الداخلية . سهولة التلاعب أو التزوير .

٤ — نوع الأدلة ومدى صحتها وسدادها .

وقد ركزت النشرة على أنه لا ينبغى على المراجع أن يبحث عن الاقتناع الكامل ويكفى أن يحصل على الأدلة التى تستميله إلى الاقناع الكامل دون التأكد (١) .

يرى الباحث أن المعهد لم يوفق فى وضع معيار موضوعى ثابت لصفتى السداد والكفاية ، وإنما أورد بعض قرائن بسيطة ليست صادقة دائماً وفى كل الأحوال فقد يكون الدليل الخارجى أقل حجية من الدليل الداخلى

---

(١) Statement on auditing standards and procedures op. cit. pp. 34 — 39.

إذا كان صادراً عن شخص له مصلحة فى تحريفه . كما أن المراقبة الداخلية ليست فى ذاتها دليلا وإن كانت تتخذ أساساً لتحديد حجم الاختبارات ونوعية الإجراءات التى تستخدم للحصول على الأدلة . كما أن الأدلة التى يحصل عليها المراجع بنفسه قد تكون قاصرة عن التى يحصل عليها بصفة غير مباشرة . وأخيراً فإن هـــذه التوجيهات لا تستند إلى معيار واحد محدد .

كما حاول الأستاذ الدكتور ماوتز مرتين — إحداهما فى مقاله عن طبيعة ومدى الاعتماد على أدلة المراجعة . والثانية فى مؤلفه فلسفة المراجعة — تقسيم الأدلة واخضاعها لقواعد عامة فى الدلالة . وفى هذا ما يدل على أنه ليس من المتعذر اخضاع الادلة لمثل تلك القواعد نظراً لكثرة الاستثناءات كما ذهب لذلك معهد المحاسبين الأمريكى . وإن كان من الصعب فى الوقت الحاضر وجودها بصفة موضوعية كاملة .

وفى المحاولة الأولى قسم الأستاذ ماوتز الادلة طبقاً للمقاييس المتبعة فى القانون الأنجلو أمريكى إلى الأقسام الآتية :

١ — أدلة حقيقية Real evidence بالمقارنة بالأدلة الشخصية .

٢ — أدلة شخصية Testimonial Evidence

٣ — أدلة غير مباشرة Circumstantial Evidence

وعرض للعوامل التى تحدد كفاية الأدلة بصفة عامة وذكرها كالآتى :

١ — درجة كفاية وسلامة الرقابة الداخلية .

٢ — الأهمية النسبية للعنصر محل المراجعة .

٣ — الخطر النسبي الذى يتعرض له العنصر .

وأوضح الأخطار التى يتعرض لها المراجع عندما يقيم الأدلة فيما يلى :

١ — امكانية الخطأ فى الإستدلال unwarrant inferences

وذكر أنه ما لم يكن الدليل متصلا بالحقيقة ، فلا يكون صحيحاً فى الاستناد إليه عند الاستدلال .

٢ — امكانية الخطأ فى التفسير misinterpretation .

وحذر من الخطأ فى التفسير والاستنتاج .

٣ — امكانية الخطأ فى الاقتناع inconclusiveness .

وحذر من الاعتماد على الأدلة غير الموثوق بصحتها وأوصى بالاعتماد على الأدلة القاطعة ، الأكثر قطعية فى الدلالة ، وإلا امتنع المراجع عن ابداء رأيه (١) .

وفى محاولته الثانية قسم الأدلة إلى ملزمة ومقنعة على النحو الذى أشرنا إليه بتفصيل فى الباب الأول من البحث ولم نأخذ به .

وقد أشار الأستاذ الدكتور عبد المنعم محمود فى رسالته مستويات مهنة المراجعة فى الولايات المتحدة إلى محاولة أخرى قام بها F. W. Windal وقسم فيها الأدلة إلى نوعين أحدهما يستخلص من اعتبارات عامة ، والثانى يستخلص من اعتبارات خاصة . وهى بدورها لا تخرج عن التوجيهات السابقة . وقد انتقد السيد الدكتور هذه الاعتبارات بأنها قد تكون مفيدة فى تقسيم الأدلة ، ولكن بعضها غير صحيح فى كل الأحوال وضرب لذلك مثلا المصادقات فهى لا تكون دائماً محل ثقة إذا قيست

---

(١) R.K. Mautz, The nature and Reliability of Audit evidence, an article published by J.C. Ray, Independent Auditing Standars (1964, p. 189-200).

بالأدلة الداخلية ، هذا فضلا عن عدم انضباط الاعتبارات أو عموميتها بالنسبة لكل الادلة . ورأى سيادته أن مستوى الإثبات ترك الأمر للحكم الشخصي والخبرة .

وفى الأدب المحاسبي العربي حاول نفس الأستاذ تحديد العوامل التى تؤثر على كمية الأدلة بمدى شمول القرينة وملاءمتها ، والأهمية النسبية ، درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر ، تكلفة الدليل ، ودرجة كفاية المراقبة الداخلية . وفى إيضاح المعايير التي تستند إليها الأدلة فى الحجية أورد صلاحية الوسيلة والأسلوب ، مصدر القرينة ، طبيعة القرينة ، توقيت الحصول على القرينة ، مدى ارتباط القرينة بالعنصر ، مدى توافر الثقة فى المصادر الخارجية ، سلوك المراقب نفسه فى جمعه للأدلة (١) .

يخلص مما سبق أن الاتجاه العام هو إيجاد قواعد موضوعية لتنظيم أدلة الاثبات ، فلا يترك الحكم على الأدلة لتقدير المراجع وخبرته الشخصية . ويرى الباحث أن هذه المحالات غير موفقة لانها لم تتخذ أساساً علمياً بداية لتحليلها ومن ثم فلم تصمد لأى نقد بسيط ، ويعتقد الباحث أنه إنطلاقا من معيار قطعية الوجود للأدلة الذى انتهى إليه فى الفرع السابق يستطرد فى إيجاد مقياس لحجية الأدلة كقوة إقناعية بثبوت الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية ويبدأ بالأولى .

Dr. Abdel Moneim Mahmoud,. "A study of the nature and Development of auditing Standards in the United States", PH.D. Illionis University, 1958 p. 231 — 239.

(١) الدكتوران عبد المنعم محمود وعيسى ابو طبل ، المراجعة أصولها العلمية والعملية طبعة ١٩٦٧ — دار النهضة العربية ص ٢٦٤ — ٢٧١ م

— اولا —

مقياس قطعية الدلالة على الحقيقة الواقعية

يجمع المراقب الأدلة لاثبات الحقيقة الواقعية وما يتصل بها من حقوق فإذا حدد القانون دليلا معيناً لاثبات واقعة قانونية معينة فيجب على المراجع النزول على حكم القانون الوضعى والتقيد بالاثبات بهذا الدليل ، وقد سبق أن ضربنا المثل فى إثبات ملكية العقارات بالعقود المسجلة وهذا تطبيقاً لمبدأ المشروعية الذى ناقشناه فى الباب الأول من البحث .

فإذا لم يحدد القانون الوضعى دليلا ، أو سوى بين أكثر من دليل يختار المراجع أفضلها فى ضوء الظروف المحيطة بالحالة الواقعية محل الاثبات ، ويكون الحكم على حسن الاختيار موضوعياً بالمراجع المتوسط فى هذه الظروف .

ويرى الباحث أنه مهما تعددت صور الحقيقة الواقعية محل الاثبات فى كافة المشروعات فإنها تكون فى شكل خدمة أو سلعة تمثل نفقة أو إيراداً فى مدة مالية ومتصلة بأغراض المشروع محل البحث . فإذا إنتقلنا إلى نطاق المشروع الداخلى فإن الحقيقة تتمثل فى تداول كميات وقيم السلعة أو عناصرها المباشرة وغير المباشرة بين العاملين فيكون محل الاستدلال عليها محدداً بهذه العناصر فى إثبات تنفيذ التزام العاملين داخل المشروع .

وعلى هذا تكون عناصر الاستدلال على الحقيقة الواقعية بالنسبة للمعاملات الخارجية هى :

١ — السلعة أو الخدمة محل التعامل من حيث الكمية أو القيمه.

٢ — إتصال السلعة أو الخدمة بأغراض المشروع .

٣ — حدوث التعامل خلال السنة محل المراجعة .

٤ — يترتب على قرار التعامل فى السلعة نفقة يتم سدادها أو الالتزام بها أو إيراد يتم قبضه أو التزام الغير بسداده .

وتكون عناصر الاستدلال على الحقيقة الواقعية في داخل المشروع :

١ — تداول السلعة التامة الصنع أو عنصر من عناصرها المباشرة أو غير المباشرة من حيث الكمية والقيمة — مكانياً أو زمانيا داخل المشروع .

٢ — يكون التداول بغرض إنتاج السلعة فى المدة المالية .

ومن ثم يجب أن تتوافر هذه العناصر فى الأدلة حتى تتطابق مع الحقيقة الواقعية فتثبتها . فإذا تطابقت القيود الدفترية مع الأدلة الموجودة ينتقل المراجع إلى دراسة هذه الأدلة فى علاقتها بالحقيقة الواقعية ، فإنه يستدل بالعناصر الموجودة فى الدليل على حدوث هذه الحقيقة الواقعية بالصورة الواردة به وبالدفاتر . يرى الباحث أنه يمكن قياس حجية الدليل أى قوة إقناعه بثبوت الحقيقة الواقعية بتكامل إحتوائه على جميع هذه العناصر فيما يختص بالمعاملات الخارجية والداخلية كل فى مجاله . فإذا احتوى الدليل على جميع العناصر انصب على حقيقة واقعية خارجية ، كانت له من ناحية دلالة قاطعة وإذا لم تكتمل فيه جميع هذه العناصر كانت دلالته غير قاطعة على ثبوت الحقيقة الواقعية .

وبالنسبة للحقيقة الواقعية داخل المشروع فيلزم أيضاً لاعتبار الدليل قاطعاً فى الدلالة عليها أن تتكامل فيه العناصر اللازمة . فإذا لم تتكامل كانت دلالته غير قطعية أى ظنية .

وعلى مقتضى هذا يكون المعيار الذى نقدمه لقياس قوة الاقناع فى الدليل هو القطعية أو عدم القطعية أى الظنية — ويكون تعريف قطعية الدلالة موضوعياً لأنه يتعلق بعناصر محددة مقدماً يمكن التحقق منها وقياسها بثبات.

كذلك يلزم أن نستدل على هذه الحقيقة الواقعية بالحقائق المتصلة بها وتطابق الدليل على الحقيقة الأصلية مع الدليل على الحقيقة المتصلة فى بعض أو جميع بياناته حتى يرجح حدوث الحقيقة — ويكون الإثبات بالدليل الراجح كمعيار للقطعية فى الدلالة ، وظهور التطابق كمؤشر لهذه الحقيقة الواقعية .

وقد يستخدم ضابط أو مؤشر الإتساق فى بعض الحالات ، بعد اكتمال العناصر المشار إليه فى الدليل كمعيار لقطعية الدلالة على الحقيقة الواقعية .

كما يستخدم ضابط الوضوح فى بعض الحالات الأخرى ؛ بعد اكتمال العناصر المشار إليها فى الدليل كمعيار لهـــذه القطعية فى الدلالة على الحقيقة الواقعية .

ولا يختص كل من هذه الضوابط بحالات معينة ولكن هى جميعاً ضوابط للحقيقة فى علم المنطق ، يستخدم كل منها فيما يناسبه من الظروف والأحوال .

يستند المعيار الذى قدمناه إلى نظرية وطرق القياس فى العلاقات الاجتماعية ، وتقوم هذه الطرق على إيجاد مقاييس كمية للفوارق بين الاشياء فاذا لم يمكن القياس الكمى فيكتفى بالفوراق فى درجة إحتواء الأشياء على الخاصية محل القياس ، وتكون الأشياء الموجودة داخل فئة واحدة متساوية فى حجم الخاصية المتخذة أساساً للقياس . ومفهوم هـذا أن تتخذ خاصية معينة كأساس لتصنيف الأشياء فى مجموعات وفقاً لها ثم ترتب

هذه المجموعات ترتيباً تنازلياً وتحدد الفئة الكبرى والصغرى وتستمر عملية المقارنة لتسكين كل فئة فى موضعها . والطرق المعروفة فى هذا الصدد هى :

١ — المقياس الإسمى .

٢ — المقياس الترتيبى .

٣ — المقياس الكمى للفوارق .

٤ — المقياس النسبى .

ولا يثير المقياس الإسمى صعوبة فيتم على أساس إتخاذ خاصية معينة معياراً للتقسيم ووضع الأشياء المتساوية فى الخاصية فى مجموعة واحدة ، والمختلفة عنها فى مجموعة أخرى ثم يطلق إسم أو شعار على كل نوع .

أما المقياس الترتيبى ordinal scale يتعدى هذا التقسيم إلى ترتيب الفئات فوق بعضها ترتيباً تصاعدياً أو تنازلياً بحسب درجة إحتواء كل فئة على حجم الخاصية المتخدة أساساً للتقسيم وترتب الفئات بين طرفين ، ثم تسكن الفئات الوسطى تصاعدياً أو تنازلياً .

أما المقياس الكمى للفوارق Interval scale فيكون أكثر دقة من سابقه لأنه يحدد كمية الفرق فى حجم الخاصية المتخذة أساساً بين كل فئة والتالية لها . وتوضع أسماء أو أرقام مناظرة للفئات تتمشى معها فى الترتيب والفروق . ولا يمكن إجراء المقارنة النسبية بين الفئات أو إجراء مقياس مطلق لعدم وجود درجة الصفر واقعياً .

أما المقياس النسبى Ratio scale فهو أدق مقيـــاس يمكن الوصول إليه وتحدد فيه نقطة الصفر وهى نقطة إختفاء الخاصية فى

الواقع ويمكن من قياس الفروق والقياس المطلق (١) .

ويستند المقياس الذى اقترحناه « قطعية الدلالة » إلى المقياس الترتيبى ذلك أن الخاصية التى اتخذناها أساساً للقياس هى تعامل فى سلعة بكمية وقيمة تتصل بأغراض المشروع فى خلال سنة مالية معينة . هى خاصية لها عدة جوانب لا بد من اكتمالها حتى يطلق على الدليل الذى يحتويها صفة القطعية فى دلالته على الحقيقة الواقعية . فإذا لم تكتمل للخاصية هـــذه الجوانب كان الدليل غير قطعى فإن احتوى الدليل على بعض هذه العناصر دون البعض الآخر . هنا يوصف الدليل بأنه غير قطعى أو ظنى الدلالة ، وبذلك يكون الدليل غير القطعى غير متماثل مع الدليل القطعى . من حيث درجة إحتوائه للعناصر ومرتبط بالدليل القطعى بعلاقة تعد أى أن الدليل القطعى يمثل فئة تحتوى على عناصر أكثر من فئة الدليـل غير القطعى . وهذه هى شروط المقياس الترتيبى المستخدم للقياس فى مجال العلاقات الاجتماعية (٢) .

ولما كان المقياس فى شقه الأول لا يقيس الجدية إذ قد تكون العملية صورية ، لذلك يكون هذا المقياس ضرورياً وغير كاف ، ونكمله بضابط نستدل به على هذه الجدية فى الحدوث . هـذا الضابط هو كما أسلفنا أما التطابق أو الاتساق والتماسك أو الوضوح . وذلك لأن الحقائق » كما هو معلوم ، تتتابع فى الحياة العملية فى منظومة كـكل متسق . فإذا

---

(١) أ — Senders, L., "Measurement and Statistics, Virginia (1958), theory and methods of measurement op. cit. p. 51.

ب — الدكتور عبد البـاسط محمـد حسن « أصـول البحث الاجتماعى مرجع سابق ص ٤٩٣ وما بعدها .

(٢) Senders op. cit. p. 51.

اشترت المنشأة بضاعة معينة يتم الاستدلال عليها بفاتورة الشراء فإذا اكتملت لها كافة العناصر كانت دليلا قاطعاً من ناحية إشتمالها على تلك العناصر ولكن قد يكون الشراء وهمياً ، لذلك يلزم أن يطابق بين مستند أو دليل الاستلام وسداد القيمة والدليل على الشراء فإن تطابقاً ترجحت الحقيقة الواقعية ، وكان الدليل فى شقيه « إكتمال العناصر والتطابق بين دليل الحقيقة المتصلة والدليل على الحقيقة الأساسية » قطعى الدلالة أى أن احتماله راجح .

وهذا الرجحان فى الاحتمال يبدأ بعد منطقة التردد أو الشك وهى تساوى إحتمال الوقوع وعدم الوقوع كل بنسبة ٥٠ ٪ إلى درجة ما يقرب من التأكد أو اليقين وفى ذلك يقرر الأستاذ الدكتور ماوتز (١) نقلا عن موريس ر . كوهين بأن القانون يفرق بين درجتين للدليل ، فى إحداهما تثبت القضية باحتمال يفوق النصف ويطلق عليه الدليل الراجح . ويتطلب الثانى درجة إحتمال تبتعد قليلا عن درجة اليقين ويطلق عليها الدليل المتجاوز للشك المعقول ويستخدم المعيار الأول فى القضايا المدنية ، والثانى فى قانون العقوبات .

ولما كنا قد انتهينا إلى أن أن الأدلة المتعارف عليها جميعاً — فيما عدا الشهادة الشفوية — هى أدلة قطعية الوجود ، فإنه يلزم أن نستطرد فى البحث عن توزيعها على فئات قطعية الدلالة وعدم قطعيتها . ولذلك سنقوم بتطبيق المعيار فى شقه الأول على هذه الأدلة تباعا باختصار مع إعطاء أمثلة إيضاحية بقدر الإمكان .

---

(١) R.K. Mautz, Hussein Sharaf, ''Philosophy of auditing p. 104 quoting Morris R. Cohen & Ernest Nagel'' an introduction to logic and scientific method (New York, Harcout, Brace and co., (1934) p. 347 auther emphasis.

أولا : الكتابة :

سبق أن ضربنا مثلا لعملية الشراء — وأظهرنا الدليل فى شقه الأول والثانى عن الدلالة وظهر أنه إذا اشتمل على كافة العناصر وتطابق دليل الحقيقة المتصلة بالشراء وهى حقيقة الوفاء مع الدليل على الشراء وتكون الواقعة جدية من قبيل رجحان الاحتمال أو الإثبات وعبرنا عنها بالقطعية فى الدلالة — ولما كانت أصلا قاطعة فى الوجود فيكون الدليل هنا قاطعاً فى الوجود والدلالة على الحقيقة الواقعية .

كذلك يمكن تطبيق ذلك على عملية البيع ، فإذا اشتملت صورة الفاتورة على العناصر من ناحية ، وتطابق دليل حقيقة الإستلام والوفاء أو إعطاء ورقة القبض مع صورة الفاتورة كانت العملية حقيقة واقعة من قبيل رجحان الإثبات والدليل قاطعاً فى الوجود والدلالة .

ثانيا : الاقرار :

أوضحنا فى القسم الأول من البحث أن الإقرار قد يكذب إذا لم يتفق مع ظاهر الحال ولذلك فإن القاضى قد يرفضه . وعلى ذلك فإذا حدث أن أرسلت مصادقات سلبية لأحد المدينين فأرسل رصيداً يفوق قيمة رصيده بالدفاتر ، ولم يثبت وجود عمليات تؤيد هذا الرصيد ، كان هذا الإقرار غير قاطع فى الدلالة على الحقيقة الواقعية وكان للمراجع أن يهدره بالرغم من كونه قاطع الوجود ويلجأ إلى دليل آخر .

كذلك إذا أعطت الإدارة إقراراً عن عدم وجود دائنيه خلاف الواضحة بالقوائم المالية ، ولكن بالبحث تبين للمراجع أن هناك دائناً قد أرسل يطالب المشروع بمبلغ لم يرد اسمه ضمن كشوف الدائنين كان للمراجع أن يهدر هذه الشهادة ويتقصى الحقيقة بقدر الإمكان فى ضوء الظروف والملابسات المحيطة .

وقد يكون الإقرار قاطعاً فى الدلالة ، إذا طابق المقيد بالدفاتر ، وكان مستكملا للعناصر التى تندرج تحت قطعية الدلالة فى شقها الأول — فإذا طابق دليل واقعة متصلة بتلك الواقعة — الدليل الأصلى توفر ضابط التطابق والاتساق وظهرت الجدية وأصبح الدليل قطعى الوجود قطعى الدلالة على الحقيقة الواقعية . والدليل على الحقيقة المتصلة قد يكون الوفاء بقيمة الوصيد أو بجزء منه ، أو ارسال ورقة قبض بقيمته .

ثالثا : شهادة الشهود :

ما يصدق على الكتابة والإقرار يصدق على شهادة الشهود . ويكون للمراجع حرية التحقق من جدية الشهادة ، فلو أثبت مستند كإذن صرف بضاعة من المخزن خروج عدد من الوحدات من مادة أولية كأنها دخلت المصنع فى يوم كان المصنع فيه معطلا لأسباب فنية ، فان هذه الشهادة تكون غير قاطعة فى الدلالة على الحقيقة الواقعية ولا تثبت هذه التحركات لتلك المواد الأولية .

فإذا كان المصنع يتبع طريقة تكاليف أوامر التشغيل gob order ودلت مستندات صرف المواد الأولية على صرف الكمية المناسبة للوارد فى المقايسة المحددة مقدماً كان هذا الدليل قطعى الوجود قطعى الدلالة على الحقيقة الواقعية . يكون قطعى الوجود لأنه ثابت بالكتابة ، وقطعى الدلالة لاكتمال العناصر المطلوبة فى المحرر من ناحية ، ومن ناحية أخرى لتناسب الكمية مع الوارد بالمقايسة المحددة سلفاً — فان وجد اختلاف تعين على المراجع بحثه والحكم فى ضوء ما يسفر عنه البحث .

كذلك بالنسبة الديون المعدومة ، فان شهادة مدير الإئتمان الآجلة تكون قاطعة الدلالة إذا أوضحت الإلتزامات المتعذر تحصيلها باكتمال البيانات التى تندرج تحت قطعية الدلالة فى شقه الأول — فاذا تطابقت

بعض هذه البيات مع دليل واقعة متصلة بتلك بتلك الواقعة كان أشهر إفلاس بعض ممن وردت أسماؤهم بالكشوف ترجح صدق وجدية هذه الحقيقة بدليل راجح .

رابعا : الوجود الفعلى :

أسلفنا أن الوجود الفعلى أكثر فعالية فى قطعيه الوجود من الأدلة الكتابية لاعتماده على الحواس وهى تفيد التأكد بدرجة كبيرة تفوق الترجيح يلزم حتى يكون هدا الوجود قاطعاً فى الدلالة على حقيقه الواقعية وأن تتحقق الجدية، أن يتعزز بالدليل الكتابى لإثبات الملكية بالقيمة — ويتوافر ضابط التطابق إذا تم سداد القيمة فى تاريخ لا حق مثلا .

خامسا : القرائن :

تعتمد القرائن كما أسلفنا فى وجودها على الكتابة مثلا بالنسبة للحقيقة الأساسية فتكون قاطعة الوجود ، وبقدر ما تكون هذه الحقيقة وثيقة الصلة بالواقعة المفترضة المستنتجة، فان الأخيرة تصدق والعكس بالعكس .

يمكن مثلا استنتاج قيمة الإنتاج بالاعتماد على حقيقة رقم المبيعات وإضافة الفرق بين المخزون السلعى أول وآخر المدة مضروباً أو مقوماً بسعر البيع (١) .

ويمكن عن طريق استخدام دالة الإنتاج ارجاع هـــذا الإنتاج إلى عناصره الأولية والأجور والمصروفات الصناعية غير المباشرة ، ومقارنة

(١) Richard Ruggles, Nancy Ruggles, "National income and income analyses, Mcgraw — Hill Book Co., 1956 (p. 46-47), "The value of sales plus net increase in inventories or minus the net decrease in inventories will equal the value of production. Thus it is the change in the physical volume of inventions at market price that is desired."

هذه الكميات وقيمتها بما هو مقيد فعلا فى السند محل المراجعة .

كما يمكن باستخدام كميات وقيم المواد الأولية والأجور وتطبيق دالة الإنتاج الوصول إلى رقم الإنتاج كمية وقيمة على أساس نفس الأسعار . ويقارن الإنتاج محسوباً بهذه الطريقة بالإنتاج الفعلى المقيد بالدفاتر — مع التجاوز عن فروق الإنحرافات الطبيعية .

وهذه القرائن تكون غالباً بسيطة أى تقبل إثبات عكسها ويلزم تعزيزها باستمرار بأدلة كتابية تثبت تحركات العناصر بكمياتها وقيمتها حتى تصبح دليلا قاطعاً على الحقيقة الواقعية .

وفى المجال الخارجى — فإذا امتلكت المنشأة عقاراً تستغله بالإيجار للغير ، وتبين سداد المستأجر لإيجار الشهر الأخير ، دل هذا بقرينة قانونية على سداد الإيجار عن الشهور السابقة أخذاً بالغالب المألوف فى المعاملات .

كذلك إذا كان للمنشأة مبالغ على مدين معين ، وقام هذا المدين بسداد جزء من الدين فى تاريخ لا حق لإنتهاء السنة المالية دلت هذه القرينة على قطعية الدلالة على مديونيته بالجزء الذى سدد .

يخلص مما تقدم أن الأدلة المتعارف عليها هى قاطعة الوجود ، وقد تكون قاطعة الدلالة إذا اشتملت على العناصر كاملة ، وإذا تطابقت مع أدلة على حقائق متصلة بالحقائق الأصلية ، وتكون المسألة موضوعية تختلف من حالة لأخرى .

على إنه أخذاً بالغالب من الأحوال يكون أفضلها الوجود ، ويليه الاقرار ثم الكتابة ، ثم الشهادة والقرائن .

إذا إنتهى المراجع إلى إثبات الحقيقة الواقعية المقيدة بالدفاتر ، لجأ إلى محاولة البحث عن أى إسقاط لعمليات حدثت ولم تقيد بالدفاتر ، وفى

هـذا الصدد لا يطالب المراجع بدليل راجح كما هو الحال فى إثبات الحقائق الواقعية المقيدة . وذلك أن عدم القيد واقعة سلبية تثبت عن طريق واقعة إيجابية منافية لها — فإذا أثبت المراجع الحقيقة الواقعية المقيدة بالدفاتر ولم يقم احتمال إسقاط عمليات ، بأن لم يعثر على دليل يقيم هذا الاحتمال ، فإنه يهدر ويعود إلى العدم . وإذا قام الاحتمال بدليل وجب فحص هذا الدليل والتأكد منه ، فإن لم يثبت ، فعلى المراجع إهداره لأن الظروف والملابسات لم تؤيده والمهم أن يستنفد المراجع الوسائل التى تلزم لكل باحث مجد فى إثبات وجود مثل تلك العمليات وأن يثبت أنه لم يتراخ فى بذل الجهود المعقولة الممكنة التى تشير بها الظروف والملابسات لنفى أو ثبوت هذه الاحتمالات . ويكون المعيار موضوعياً بالقياس إلى المراجع المتوسط الكفاءة ليس ذا الذكاء الخارق ولا الأقل من المتوسط فى الذكاء ، وفى ظروف النشاط ، وذلك لأن الحالات تختلف بحسب الظروف ، فما يصلح كدليل فى حالة لا يصلح لحالة أخرى .

ويجدر بالبحث أن ينبه الأذهان إلى إعطاء قضية الصورية أهميـة خاصة فى الإثبات وبصفة خاصة إذا كانت العناصر ذات قيمة مالية كبيرة نسبياً أى تتصف بالأهميـــة النسبية . ويمكن التمثيل لذلك بعقد البيع الذى يخفى عقد هبة فى العقار ، يكون أمام المراجع عقد بيع صورى والحقيقة أن الشىء الموهوب حصل عليه المشروع تبرعاً ، فاذا وجدت قرينة على احتمال الهبة — يلزم أن يبحث المراجع ويتقصى حتى يقوى هذا الاحتمال ويتحول إلى حقيقة أو ينفيه ويهدمه فيثبت البيع .

وقد تقع الصورية فى الكمبيالات فى وجود بيان « وصول القيمة » كان يتضمن المحرر وصول القيمة والواقع أن الساحب لم يتلق مقابلا

ما من المستفيد ، لذلك تفسد الكمبيالة طبقاً لنص المادة ١٠٨ تجاري(١) . كذلك قد تنصب الصورية على تاريخ المحرر فيثبت به تاريخ معين ويكون الواقع أنه حرر فى وقت سابق أو لاحق على هذا التاريخ .

وقد تتناول الصورية ركنا من أركان العقد كان يذكر فى عقد البيع قيمة أقل من الحقيقية للمبيعات ، ويختلس فرق القيمة ويحصل عليه موظف الخزينة مثلا . وقد تكشف ذلك المراقبة الداخلية ، وقد تشير إليه دلائل الأحوال كما إذا وجد المراجع أن البيع لغير هذا العميل تتم بأسعار أكثر إرتفاعا هنا ينشأ احتمال الصورية النسبية والاختلاس ، لوجود دليل مستفاد من البيع للآخرين بسعر مرتفع عن سعر البيع لهذا العميل . فيتعين على المراجع أن يقطع هذا الاحتمال بدليل يرجح الدليل الذى نشأ عنه الاحتمال كان يثبت أن البضاعة كانت فى درجة أقل جودة ، أو أخذ فى الاعتبار اتجاه نزولى سريع للأسعار دعا إلى البيع بأسعار أقل نسبياً خوفاً من نزول كبير فى الأسعار ، يؤكده نزول الأسعار للجميع فى فترة لاحقة — إذا انتفى وقطع الاحتمال يرفض — وإذا تحقق المراجع أن حدوث البيع فى بسعر أقل نشأ عنه إختلاس ، فلا يكفى مجرد دليله البسيط فيلزم أن يتأيد ذلك بدليل يقرب من اليقين حتى يطمئن المراجع إلى وجود إسقاط مبيعات . فإن لم يتم على سبيل التأكد يزول الاحتمال ويعود إلى أصله وهو العدم .

(١) المرحوم الدكتور أمين محمد بدر — مرجع سابق ص ٨٦—٨٧ .

— ثانيـــــا —

مقياس قطعية الدلالة على الحقيقة المحاسبية

أبرزنا فيما سلف العناصر محل الاستدلال فى الحقيقة الواقعية ، والتى يلزم أن يحتوى عليها الدليل — فهل يلزم توافر مثل تلك العناصر فى الحقيقة المحاسبية .

تخلف الحقيقة المحاسبية عن الحقيقة الواقعية — ولذلك لا تلزمها نفس العناصر — ولكن ينبغى توافر عناصر أخرى فى الحقيقة المحاسبية هى :

١ — مطابقة قرارات مجلس الإدارة للقانون النظامى .

٢ — ملاءمة المبادىء والقواعد والطرق المحاسبية للمشروع .

٣ — سلامة تطبيق هذه المبادىء والقواعد والطرق .

٤ — صحة العمليات الحسابية بالنسبة للمسائل الجوهرية على الأقل .

٥ — الافصاح عن الربح المحاسبى وعناصر القوائم المالية إفصاحا تاما .

يرتبط المراجع فى كل عملية مراجعة باحتواء الدليل على هذه العناصر حتى تتوافر له القطعية فى الدلالة على الحقيقة المحاسبية . ويهم فى هذا الصدد تقدير الاهلاك والديون المعدمة ، ومخصص الديون المشكوك فيها ، وقواعد التقييم ، ويعتبر الربح محصلة جميع هذه العوامل . لذلك يتم إثبات القيود وتوجيهها وعمليات الجمع والطرح والضرب باعادة الحساب ثانية .

وتتخذ الأدلة الكتابية والقرائن هنا أيضاً دليلا ، وقد تكون قطعية الدلالة إذا اشتملت على هذه العناصر وطابقت دليل حقيقة أخرى محاسبية . كما إذا عمل ميزان المراجعة بالمجاميع ثم أجرى على أساس الأرصدة وكان متوازنا فى الحالتين — وكذلك إذا تطابق مجموع أرصدة المدينين مع

رصيد إجمالى المدينين بدفتر الأستاذ العام وإذا تأيدت نسبة الديون المعدومة مع ما أعدم حقيقة فى السنة التالية من ديون نتيجة إفلاس بعض العملاء مثلا .

إذا ظهر رصيد دائن بدفتر الصندوق، ولم يسفر البحث عن وجود إسقاط فى الإيرادات أو مصروفات وهمية ، دل ذلك على وجود أخطاء فى الجمع أو الطرح مثلا وذلك لأن البديهية أن الصندوق يكون دائماً مديناً — فإذا ظهر نقيض البديهية وجب البحث عن إمكان حدوث عكس ذلك عملياً ومبرراته . فإذا اتضح عدم إمكان حدوثه عملياً — دل ذلك على وجود أخطاء بإسقاط مبيعات ، أو إثبات مصروفات غير حقيقية .

وعلى ذلك فإن أدلة الحقيقة المحاسبية تخضع بدورها لمعيار قطعية الدلالة ويتوافر ذلك باحتواء الدليل على العناصر المذكورة آنفاً . وعلى تحقق ضابط الاتساق والوضوح بالذات .

إلى هنا نكون قد اقترحنا معيار قطعية الوجود قطعية الدلالة على الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية ، ويكون الضابط بالنسبة لقطعية الدلالة التطابق والاتساق والوضوح — ويكون تطبيق هذا المعيار مستنداً إلى توافر عناصر موضوعية يحتوى عليها الدليل فى صوره المتعارف عليها ما عدا الشهادة الشفهية. وهو ما يفضل المعايير الأخرى التى ناقشناها، لأنه يبعد المراجع عن الحكم الشخصى والتقدير. وإن كان لا يقضى عليهما ، إلا أنه يقلل من أثرهما لدرجة بعيدة ويتجه الإثبات إلى أن يتم بالدليل الموضوعى ، الدليل الأفضل ، وبصفة شاملة .

وبذلك يمكن القول أن المعيار المستخدم وهو قطعية الوجود قطعية الدلالة يتصف بالثبات لأنه موضوعى ، كما أنه صادق valid لأنه يقيس الجانب الذى وضع لقياسه ولا يقيس خلافه ولأن النتائج التى يعطيها

يمكن الاطمئنان إليها. ويكون هذا الصدق تجريبي Experimental validity أى صدق الوقائع الخارجية لأنه يقيس مدى إتفاق نتيجة الاختبار فى شقه الأول وهى إحتواء الدليل على العناصر مع الوقائع الخارجية المتصلة بالحقيقة التى يقيسها (١) .

وعندما تثبت الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية كما هو وارد فى الدفاتر والقوائم المالية الختامية يتواجد للصدق الواقعى والصدق المحاسبى ويمكن للمراجع إبداء الرأى الفنى المحايد المنوط به .

ولا يفوت الباحث أن ينوه إلى أخذ الاعتبارات العملية التى أشار إليها فى الباب الأول وهى الأهمية النسبية والخطر النسبى والوقت والجهد والكلفة فى الحسبان عند القيام بالإثبات بما يؤدى إلى إعطاء بعض العمليات أهمية فى الإثبات تفوق العمليات الأخرى بما يعتبر خروجاً فى بعض الأحيان على هذه القواعد تقتضيه الظروف .

وعلى مقتضى ما تقدم تثبت قضايا القوائم المالية الختامية متى تأيدت بأدلة وقرائن قطعية الوجود وقطعية الدلالة على الصدق الواقعى والصدق النظرى ويكون مؤداه ما يأتى :

١ — ثبوت قضايا القوائم المالية الختامية التى أطلقنا عليها - من بعد - الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية .

٢ — أن الثبوت يتم بأدلة وقرائن قطعية الوجود والدلالة .

---

(١) دكتور جمال زكى ، والسيد يسن مرجع سابق ص ١٦٤ — ١٧٥ وأيضا الدكتور عبد الباسط محمد حسن المرجع السابق ص ٤٩٧—٤٩٩ .

٣ — أن تتطابق الأدلة مع الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية ومن ثم يتوافر الصدق الواقعى والصدق النظرى .

متى إنتهينا إلى ذلك يكون البحث قد سار إلى غايته المستهدفة ويلزم إعطاء منطوق لنظرية الإثبات فى المراجعة على الصورة الآتية :

تثبت قضايا القوائم المالية الختامية متى تأيدت بأدلة وقرائن قطعية الوجود وقطعية الدلالة على الصدق الواقعى والنظرى .

نتــائج ختــامية

القسم الاول من البحث : نظرية الاثبات في القانون المصرى :

إستعرض الباحث بإيجاز وفى أسلوب سهل مبادئها العامة والأدلة التى نص عليها القانون ٢٥ لسنة ١٩٦٨ الخاص بالإثبات فى المسائل المدنية والتجارية مع الاهتمام بتلك التى لا يقتصر إستخدامها على مجال الفصل فى الخصومة بمعرفة القضاء . وقد دفع الباحث لذلك إعتباران :

١ — تعتبر المبادىء العامة للإثبات القضائى ركيزة ونقطة إنطلاق لبناء نظرية الإثبات فى المراجعة .

٢ — يستخدم المراجع هذه المبادىء والقواعدعندما يتقيد بنصوص القانون الوضعى فى الجمهوريه العربية المتحدة .

وانتهى الباحث إلى أن إقتناع القاضى هو الأساس فى الإثبات القضائى مهما كان الدليل مسترشداً فى ذلك بحكم حديث نسبياً لمحكمة النقض . كما اقترح تعريفاً للكتابة بنوعيها ، ولم يغفل إبداء رأيه فى المواضع التى استلزمت ذلك .

القسم الثانى من البحث : نظرية الاثبات في المراجعة :

بدأ البحث بتحديد طبيعة هذا الإثبات بأنه « عملية إقامة الدليل على صدق أو كذب القضايا التى تحويها القوائم المالية الختامية .

وعالج فى الباب الأول « نظام الإثبات » مذهب الحرية كأصل عام ، سلطة تقديريه متصلة بواجب إبداء الرأى الفنى بقصدإثبات الحقيقةالواقعية والحقيقة المحاسبية ومقيدة بمبادىء عامة عرفها بأنها القواعد الأساسية التى يقوم عليها الإثبات وتحقق أهدافه وتستخلص عن طريق المنهج التجريبى

مع إخضاعها لمقتضى العقل فى صورة قضايا تتكون من مفاهيم تخص الإثبات . واستناداً لذلك عرف نظرية الإثبات بما يلى .

«البنـــاء المنطق المنظم لمجموع العناصر المترابطة تصف وتفسر إجراءات الإثبات من حيث موضوعها وأهدافها ووسائلهـا والأدلة المتصلة بها . وبمعنى آخر فإن نظرية الإثبات تحدد طبيعة فكرة الإثبات فى المراجعة .

وتحددت أبعادها فيما يلى :

١ — مذهب حرية الإثبات .

٢ — المبادىء المنظمة لهذا المبدأ باعتبارها القواعد الأساسية التى تستند إليها النظرية .

٣ — القواعد الفنية المنظمة لمحل الإثبات وعبئه ، ووسائل الإثبات ، حجية أدلة الإثبات .

وقد ناقش الباحث فى فروع خمسة المبادىء الآتية :

١ — مبدأ المشروعية ، ويقصد به تقيد المراجع فى حدود المسائل التى تنظمها القوانين الوضعية بأحكامها وبأوضاعها الاجرائية .

٢ — مبدأ شمول الإثبات ، ويقصد به تحديد نطاق الإثبات بجميع العمليات التى حدثت فعلا لا ما تم قيده منها فقط ومن ثم يشمل إثبات ما قد أغفل أو أسقط قيده عمداً .

٣ — مبدأ إثبات الحقيقة الواقعية والمحاسبية . ويقصد به إتجاه الإثبات إلى القضايا ، بقصد إثبات حقيقتها بالمقارنة بين القيود والأدلة من جهة والأدلة والحقيقة الواقعية والمحاسبية من جهة ثانية .

٤ — مبدأ الإثبات بالدليل الأفضل (الأقوى)، ويقصد به الإثبات بالدليل الأكثر موضوعية وحجية مع مراعاة إعتبارات الوقت، التكلفة والجهد، الخطر النسبي، الأهمية النسبية.

٥ — مبدأ التحقق بالتطابق الاتساق والوضوح، وهي معايير للحقيقة اقتبست من المنطق والفلسفة وطبقها الباحث على الإثبات في المراجعة للاستدلال على الحقيقتين أعلاه.

وقد استخلصت هذه المبادىء — فيما عدا الأخير — من التطبيقات العملية في علم المراجعة وناقش الباحث ضرورتها وكفايتها — كما توافر فيها شروط النسق العلمي.

وعالج الباب الثاني في الفصل الأول مفهوم الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية باعتبارهما محلا للإثبات وحدد الأولى كالآتي:

الحقيقة الواقعية هي مجموع الوقائع والتصرفات القانونية والحقوق والالتزامات المترتبة عليها والأفعال المادية المتصلة بالمشروع التي تحدث في المدة المالية محل الإثبات بقصد تحقيق خدمة أو منفعة، ويترتب عليها نفقة أو إيراد.

أما الحقيقة المحاسبية فهي « حقيقة فنية تتمثل في ترجمة القرارات الاقتصادية التي تتخذها الإدارة وتتمثل في ملاءمة المبادىء والطرق والاجراءات المحاسبية وتطبيقها تطبيقاً سليما لتحديد عناصر القوائم المالية الختامية.

كما ناقش الباحث في هذا الفصل عبء الاثبات وأوضح أن المراجع يتحمله في جانبه الايجابي والسلبي. فيجمع الأدلة على صدق القضايا وكذبها ويرجح إحداهما.

أما الفصل الثانى ، فقد خصصه الباحث لوسائل الاثبات فحددها بالأدوات التى يستخدمها المراجع لجمع الأداة واتصل بها تحديد المستويات بأنها معايير الأداء المتعارف عليها لتنفيذ مهمة المراجع بصفة عامة ، وبالنسبة للإثبات، فى الحصول على الأدلة السديدة الكافية بواسطة الوسائل الفنية لتكون أساساً معقولا للرأى الفنى المحايد . واقتضى ذلك تحديد طبيعة الاجراء بأنه مسلك إيجابى فعلى أو قولى ، شفوى أو كتابى يصدر عن المراجع أو أحد معاونيه بقصد الحصول على الدليل أو فى القليل تسهيل الحصول عليه . ثم ناقش الباحث الوسائل المتعارف عليها وأرجعها إلى وسائل المعرفة فى المنطق وهى الشهادة ، الحدس ، العقل ، التجربة ، العقل البرجماتى ، الشك — لمعرفة حدودها .

أما الفصل الثالث ، فقد قسمه الباحث إلى ثلاث فروع :

ناقش فى الفرع الأول الدليل والقرينة وحدد مفهومهما وخصائصهما وأهمية التمييز بينهما .

فالدليل هو الوسيلة أو الشكل المادى الذى تأخذه القوة الاقناعية فى إثبات الحقيقة الواقعية والحقيقة المحاسبية ويشترط فيه إتصاله بوسيلة إنتاجه وبالحقيقة ، صدوره ممن يحتج به عليه .

أما القرينة فهى إستنباط حقيقة غير معلومة بدلالة حقيقة معلومة متصلة بالأولى .

وفى الفصل الثانى ، ناقش الدليل بحسب مصدره ووضع معيار قطعية الوجود وحدده بأن يكون الدليل مستوفياً للخصائص العامة ثابتاً بالكتابة لا يبعث مظهره الخارجى على الشك فيه . وطبق هذا المعيار على الأول المعروفة واستبعد منها الشهادة الشفهية .

وفى الفصل الثالث والأخير : ناقش الدليل كقوة إقناعية للدلالة على الحقيقة الواقعية والمحاسبية . ووضع معيار القطعية الذى إستند إلى إشتمال الدليل فى مجال المعاملات الخارجية على عناصر يستدل بها على الحقيقة الواقعية من ناحية ويتطابق هذا الدليل مع آخر يثبت حقيقة متصلة بالأولى كضابط وطبق نفس المعيار على مجال تداول القيم داخلياً مع إختلاف العناصر التى يشتمل عليها الدليـــل بحسب طبيعة الأشياء وباستخدام ضابط التطابق والاتساق من ناحية ثانية .

وبتطابق الدليل مع الحقيقة الواقعية يستفاد الصدق الواقعى .

أما الحقيقة المحاسبية فقد حدد العناصر التى يشتمل عليها الدليل حتى يكون قطعياً فى دلالته عليها مع إستخدام ضابط الاتساق والتماسك والوضوح .

ويستفاد من هذا الاتساق والتماسك الصدق النظرى .

وقد بين الباحث موضوعية المقياس وصدقه بتطبيق المعايير المستخدمة فى العلوم الاجتماعية .

وقد صاغ الباحث نظرية الاثبات فى المنطوق التالى :

« تثبت قضايا القوائم المالية الختامية متى تأيدت بأدلة وقرائن قطعية الوجود وقطعية الدلالة على الصدق الواقعى والصدق النظرى » .

هذه نتائج البحث ، أرجو أن أكون قد قاربت بها الغاية ، فإن كنت قد قصرت فذلك جهد ما وصلت إليه نفسى ، والانسان عرضة للذلل والتقصير ، والكمال لله وحده . له الحمد اولا وأخيراً .

مراجـــــع البحث

أ ــ المراجــع العربيــة :

١ ــ احمد نشأت ــ رسالة الاثبات في التعهدات جزءان طبعة ١٩٥٥
٢ ــ أحمد فتحى بهنسى ــ نظرية الاثبات في الفقه الجنائى الاسلامى ١٩٦٢ .
٣ ــ احمد ابو الوفا ــ المرافعات المدنية والتجارية ١٩٦٥
٤ ــ احمد ابو الوفا ــ المستحدث في قانون المرافعــات المدنيــة والتجارية ١٩٦٨ .
٥ ــ احمد مسلم ــ أصول المرافعات ١٩٦٨ .
٦ ــ أمين بدر ــ الاوراق التجارية في التشريع المصرى طبعة ثانية ١٩٥٤ .
٧ ــ بدران أبو العينين ــ اصول الفقه ١٩٦٥
٨ ــ برتراند راسل ــ مشاكل الفلسفة ، ترجمة عبد العزيز البسام وآخر (غير مبين) .
٩ ــ بكر القبانى ــ الادارة العامة ــ الجزء الاول ١٩٦٧ .
١٠ ــ توفيق الطويل ــ اسس الفلسفة ١٩٦٧ .
١١ ــ ثروت بدوى ــ مبادىء القانون الادارى ١٩٦٦ .
١٢ ــ جمال زكى والسيد يس ــ أسس البحث الاجتماعى ١٩٦٢ .
١٣ ــ جلال العدوى ــ مبادىء الاثبات ١٩٦٨ .
١٤ ــ حلمى نمر ومحمد عبد الفتاح الصحن ــ المدخل للمحاسبة ١٩٦٧ .
١٥ ــ حسن شحاته سعفان ــ اسس علم الاجتماع ١٩٦٨ .
١٦ ــ رمزى سيف ــ الوسيط في شرح قانون المرافعات المدنيــة والتجارية ٦٨/٦٩ .
١٧ ــ رمزى سيف ــ قواعــد تنفيذ الاحــكام والمحررات الموثقة ٦٨/١٩٦٩ .
١٨ ــ زكى نجيب محمود ــ المنطق الوضعى ١٩٥١ .
١٩ ــ زكى نجيب محمود ــ جون ديوى « نظرية البحث » (ترجمة) ١٩٦٢ .
٢٠ ــ زكى الدين شعبان ــ اصول الفقه الاسلامى ٦٤/١٩٦٥ .
٢١ ــ سليمان مرقس ــ أصول الاثبات في المواد المدنية الطبعــة
٢٢ ــ سليمان مرقس ــ من طرق الاثبــات ــ الادلة الخطيــة واجرائاتها ١٩٦٧ .
٢٣ ــ سليمان مرقس ــ المدخل للعلوم القانونية ١٩٦٧ .

٢٤ — سليمان مرقس — الالتزامات ١٩٦٤ .
٢٥ — سيد محمود الهوارى — الادارة — الاصول والاسس العلمية ١٩٦٦ .
٢٦ — صوفي حسن أبو طالب — مبادىء تاريخ القانون ١٩٦٧ .
٢٧ — عبد الرزاق السنهورى — الموجز في نظرية الالزام ١٩٦٦ .
٢٨ — عبد الرزاق السنهورى — الوسيط في القانون المدنى — تسعة أجزاء — خلال ١٩٥٦ — ١٩٦٨ .
٢٩ — عبد الحى حجازى — الاثبات في المواد المدنية ١٩٥٧ .
٣٠ — عبد الباسط جميعى — نظام الاثبات ١٩٥٣ .
٣١ — عبد المنعم فرج الصدة — الإثبات في المواد المدنيه طبعة ١٩٥٥
٣٢ — عبد المنعم محمود وعيسى ابو طبل — المراجعة — اصولها العلمية والعملية ١٩٦٧ .
٣٣ — عبد الباسط محمد حسن — أصول البحث الاجتماعى ١٩٦٦ .
٣٤ — عمر السيد حسانين — تطور الفكر المحاسبى ١٩٦٨ .
٣٥ — على عبد المتعال — المراجعة الاصول — والتقنيات ١٩٦٩ .
٣٦ — عبد الرحمن بدوى — مناهج البحث ١٩٦٣ .
٣٧ — عبد الرحمن بدوى — المنطق الصورى والرياضى ١٩٦٢ .
٣٨ — عبد الرحمن بدوى — منطق ارسطو — ثلاث أجزاء — ١٩٥٢ .
٣٩ — عبد العزيز حجازى — محاسبة التكاليف الفعلية ١٩٦٦ .
٤٠ — عبد العزيز حجازى — تصميم النظام المحاسبى للتكاليف١٩٥٩
٤١ — على حسن يونس — القانون التجارى — ١٩٦٧ .
٤٢ — محمد احمد خليل — المراجعة والرقابة المحاسبية طبعة ١٩٦٦ ، ١٩٦٨ .
٤٣ — محمد على شحاته — مراجعة وفحص الحسابات — ١٩٦٦ .
٤٤ — متولى الجمل ومحمد السيد الجزار — اصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية منوعة طبعة ٦٧ ، ١٩٦٨ .
٤٥ — محمد ابو زهرة — اصول الفقه — ١٩٥١ .
٤٦ — محمد توفيق بليع — محاسبة التكاليف — ١٩٦٨ .
٤٧ — محمود جمال الدين زكى — احكام الالزام (الاثبات) ١٩٦٧ .
٤٨ — محمد حسنى عباس — الدفاتر التجارية — الالزام بمسك الدفاتر وحجيتها في الاثبات — ١٩٥٨ .
٤٩ — محمد فتحى الشنيطى — نظرية المعرفة — ١٩٦٢ .
٥٠ — محمد سلام مدكور — مباحث الحكم عند الاصوليون — ١٩٦٤

٥١ — يحيى هويدى — مقدمة الفلسفة العامة — ١٩٦٦ .
الحياة — جامعة القاهرة — ١٩٦٦ .

ب — الرسائل :

١ — محمد على المغلاوى — مدى تصوير الميزانية للمركز المالي الحقيقي — رسالة ماجستير — جامعة القاهرة — ١٩٥٦ .
٢ — أبو الفتوح فضالة — تحديد الربح في شركات التأمين على الحياة — ماجستير جامعة القاهرة — ١٩٦٦ .
٣ — نجيبه محمود نمر — الاطار المنطقي لنظرية المحاسبة مع دراسة فرض الاستمرار — ماجستير — جامعة القاهرة ١٩٦٨ .

ج — القانون والدوريات :

١ — القانون رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨ الخاص باجراءات المرافعات في المواد المدنية والتجارية .
٢ — القانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٨ الخاص بالاثبات في المواد المدنية والتجارية .
٣ — المذكرة الإيضاحية للقانون ٢٥ لسنة ١٩٦٨ .
٤ — تقرير اللجنة التشريعية بمجلس الامة ومحاضر الاعمال .

المراجع الأجنبية

A — Books :

1. A.C. Smith, "An Introduction of the audit of industrial management accounts, Sir Issac Pitman & Sons Ltd., 1963.
2. Andrew P. Braden & Robert G. Allyn, "Accouting Principles", D. Van Nostrand Co. Inc., Princeton, N. J., 1963.
3. Arnold W. Johnson, "Auditing Principles and case Problems", Holt Rinehart & Winston, New York, 1964.
4. Arthur W. Holmes, "Auditing Principles and Procedures" 4th edition, Dichard D. Irwin Inc., Home wood, Illinois, 1956.
5. Benjamin Newman, "Auditing", A C.P.A. Manual Library of Congress, John Willey & Sons, 1959.
6. American Institute of Certified Public Accountants, Auditing Standards and Procedures, Statement on Auditing Procedures No. 33, 1963.
7. C.A. Moyer & R.K. Mautz, "Intermediate Accounting", John Willey & sons, Inc., New York, 1962.
8. C.A. Moyer & H.T. Scovill, "Fundamental Principles of Accounting", John Willey & Sons Inc. 1954.
9. Dohr — Thompson — Waren, "Accounting & Law".
10. E.M. de Paula, "The Principles of Auditing", 12th edition, 1957.
11. Eric L. Kohler, "A Dictionary for Accountants", 2nd edition, Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall Inc., 1961.
12. E. L. Kohler, "An introduction to the work of Public Accountant, Englewood Cliffs N.J., Prentice Hall Inc., 1956.
13. Frank A. Lamberti & John B. Thurston, "Internal Auditing for Management, 1954.

14. F.S. Brey, "Four Essays in Accounting Theory, Geoffry Tummerlage Oxford University Press, 1953.
15. George O. May, "Financial Accounting, a distillation of experience", New York, the Machmillan Co., 1961.
16. G.D. Nokes, "An introduction to Evidence", Seret & Maxwell, 2nd edition, University of London, 1956.
17. Gerhard G. Mueller, "International Accounting", The Machmillan Co., New York, 1967.
18. H. Jacobs, "Stevens Mercantile Law, 10th edition, Butterworth & Co., 1938.
19. Howard F. Stettler, "Auditing Principles", 2nd ed. York, 1965.
20. Harvey T. Deinzer, "Development of Accounting Thought, Holt Rinhart & Winston Inc. New York, 1965.
21. H.A. Finny & Herbert E. Miller, "Principles of Accounting, Intermediate", Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs N.J., 1960.
22. J.C. Ray, "Independent Auditing Standards, A Book of Readings", Holt Rinehart & Winston, Inc., New York, 1964.
23. James T. Johnson, J. Herman Brasseaux (Editors), "Reading in Auditing", South-Western Publishing Co., Cincinati, 1960.
24. John W. Salmond, "Jurisprudence", Newzeland, 1916.
25. John Henry Wigmore, "The Rules of Evidence in Trials at Law", Boston Little; Broon & Co., 3rd edition, 1942.
26. John Jay Mekelvey, "Handbook of the Law of Evidence London, 1944.
27. Kenneth Stone, "Evidence in Science", Bristol, John Wright & Sons Ltd., 1966.
28. Lawrence L. Vance & Russel Tausig, "Accounting Principles and Control", Holt Rinehart & Winston New Prentice-Hall Inc., Englewood Ciffs N.J., 1961.

29. Lawrence H. Malchman, Albert Slavin, "Fundamentals of Accountings", Holt Rinehart & Winston, N.Y., 1961.
30. Maurice Montz & Louis H. Jordon "Accounting on analysis of its problems, Volume 2, Holt Rinehart & Winston, New York, 1964.
31. Norton Baoker (Editor), "Handbook of Modern Accounting Theory", Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs N.J. 5th edition, 1961.
32. Norton M. Bedford & Kenneth W. Perry, Arthur R. Wyatt, "Advanced Accounting, Organizational Approach, 1961.
33. Paul O. Graddis, "Corporate Accountability", Harper & Row, New York, 1964.
34. Palla Hansen, "The Accounting Concept of Profit", North-Holland Publishing Co., Amesterdam, 1966.
35. R.K. Mautz & Hussein Amer Sharaf, "Philosophy of Auditing Monograph" American Accounting Association, 1961.
36. R.K. Mautz, "Fundamentals of Auditing", 2nd edition John Willey & Sons Inc., Ellinois, 1964.
37, R.S. Genther, "Accounting for Price Level Changes" Pergamon Press, Oxford, 1966.
38. Rupert Cross, "Evidence" Butterworth, 2nd ed., 1963.
39. Richard Ruggles & Nancy D. Ruggles, "National Income and Income Analyses, 2nd edition, Mc Yraw-Hill Book Co. Inc., 1956.
40. Richard R. Dixon & Murad Saifivin, "A Dictionary of Philosophy", U.S.S.R.A., 1967.
42. R. Robert Coomber, "Auditing Practice, "Macdonald & Evans Ltd., 1951.
43. Sellitz, C. & Al., "Research Methods in Social Relations, 1961.
44. Senders, L. "Theory & Methods of Measurement", Virginia, 1958.

45. Walter B. Meigs, Charles E. Johnson, Thomas F. Keller, "Intermediate Accounting", Mcgraw-Hill Book Co., Inc. Dallas, 1963.
46. W.B. Meigs, "Principles of Auditing," R.D. Irwin, Homewood, Illinois, 1959.
47. William Gee, "Social Science Research Methods", New York, 1951.
48. W.E. Denning, "Sample design in Business Research", John Willey & Sons Inc. London, 1959.
49. William Paton, Robert Dixon, "Essentials of Accounting" Macmillan Co., New York, 1958.
50. William A. Paotn & William Paton, "Corporation Accounts, Statements", Macmillan Co., New York, 1955.
51. Walter W. Bigg, "Spicer & Pegler's Practical Auditing" 14th edition, HFL (Publishers) Ltd, London, 1967.
52. W.M. Pepperell Montague, "Ways of Knowledgs", London, Unwin Brothers, 1925.
53. W.B. Jenks, "Auditing Principles", Mc graw & Hill Book Inc. New York, 1960.

B — Dissertations :

1. Abdel Moneim Mahmoud Abdel Moneim, "A Study of the Nature & Development of Auditing Standard in United States of America PH.D. Dissertation forwarded to University of Illinois, 1958.
2. Mohamed Sadek, Traités Theoriques et Pratiques des Preuves", Thèse de Doctorat, Droit Comparé 1925.
3. M. Amer, "The Structure of Accounting Theory and the Concept of Functional Relation" PH.D. Thesis, University of Illinois, 1966.

محتـــويات البحث

صفحة

صفحة

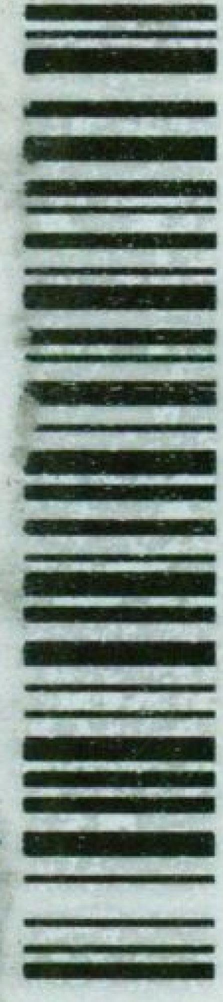
صفحة

تصويب الأخطـــاء

الصفحة	رقم السطر	الخطأ	الصواب
١٦	٧	التحليل	التعامل
٢٦	٩	عاديا	ماديا
٣١	١	تعين	تعيين
٣٦	١٨	بعدم	(٢) بعدم
٥٨	١٤	أحدهما	كلتاهما
٦٤	١	البينه	البينة
٧٠	٨	عتها	عنها
٧٣	٤	دفع	رفع
٨٠	٩	اثباعه	اثباته
٨٢	٨ر١٦ر١٩	وت — القران — اثباته	وأن — القرائن — اثبات
٨٣	١٢	احنمال	احتمال
٨٥	٦ ر ١٧	والقاضى — الاعانة	وللقاضى — الامانة
٨٩	٩	التدابق	التطابق
٩٣	٧	بناسب	يناسب
١٠٢	٩	الحمالات	الحالات
١١٤	٢٣	ان على	على أن
١١٦	٢٢	مر الماع	المراجع
١٣٣	٤	البات	الباب
١٣٥	١٢	Leabilities	Liabilities
١٤١	١١	objectice	objective
١٤٩	١٠	مقيد	مفيد
١٥١	١٨	فالعلاقة	فالعلامة
١٥٢	٩	لاختيار	لاختبار
١٦٥	٢ ر ٢٢	وعمه د — القضاتا	وعدمه — القضايا
١٦٧	٧	ميسررا	ميسورا
٢٠٠	٢٢	راجع	راجح
٢٠١	٢٢	يتطايق	يتطابق
٢٠٦	٢٢	نصو الحكم	نصوص العقد أو حكم القانون

الصفحة	رقم السطر	الخطأ	الصواب
٢٠٧	١١	مقضى	مقتضى
٢٠٨	٧	الامز	الامر
٢٢٢	١١ ر ١٩	غيرد — معية	غيره — معينة
٢٣٥	٩	المسخدمة	المستخدمة
٢٤١	١	الآستمرار	الاستعراض
٢٥١	٥	٢٦٤	٩٦٤ مدنى
٢٧٥	٣	الاحيرة	الاخيرة
٢٧٨	٨	تلك	بتلك
٢٨٥	١٨	تكمتل	تكتمل

رقم الايداع بدار الكتب ٢٢٠٥ / ١٩٧٠


Bibliotheca Alexandrina
1518598